BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ANALYSE DER PREISRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR ÖFFENTLICHE AUFTRÄGE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND UND DEN USA

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doktors der Wirtschaftswissenschaft (doctor rerum oeconomicarum)

der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der

Universität des Saarlandes

—

Vorgelegt von

Diplom - Kaufmann

ROLF BRÜCKNER

Saarbrücken 1972

—

BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ANALYSE DER PREISRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR ÖFFENTLICHE AUFTRÄGE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND UND DEN USA

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doktors der Wirtschaftswissenschaft (doctor rerum oeconomicarum)

der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der

Universität des Saarlandes

Vorgelegt von

Diplom - Kaufmann

ROLF BRÜCKNER

Saarbrücken 1972

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Tag der Disputation	11. Februar 1972
Dekan	Prof. Dr. R. Richter
Erstberichterstatter	Prof. Dr. W. Kilger
Zweitberichterstatter	Prof. Dr. G. Wöhe

aku- Fotodruck, 86 Bamberg, Färbergasse 8 R

Inhaltsverzeichnis

Seite

Betriebswirtschaftliche Analyse der preisrechtlichen Vorschriften für öffentliche Aufträge in der Bundesrepublik Deutschland und den USA

1 Ziele, Möglichkeiten und Grenzen zwischenstaatlicher Vergleiche preisrechtlicher Vorschriften 1

2 Die preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Selbstkostenpreis-Aufträgen (VPöA/LSP und ASPR) 5

21 Öffentliche Aufträge auf Selbstkostenbasis und ihre Stellung in der Volkswirtschaft 5

22 Zielsetzung und Anwendungsbereiche der Selbstkostenpreis-Ermittlungs-Vorschriften in der BRD und den USA 10

23 Die Entwicklung der preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA 16

24 Die Einteilung der Selbstkostenpreis-Aufträge in der BRD und den USA 22

3 Die Preisermittlung auf der Basis von Selbstkosten als Zielsetzung preisrechtlicher Vorschriften 27

4 Grundsätze und Verfahren der ordnungsmäßigen Selbstkosten-Ermittlung nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA 33

Seite

41 Die Ordnungsmäßigkeit der Kostenrechnung als Grundforderung preisrechtlicher Vorschriften 33

42 Der Kostenbegriff in den preisrechtlichen Vorschriften und der Literatur der BRD und der USA 35

43 Die Verfahren der Kostenrechnung und ihre Beurteilung im Sinne der preisrechtlichen Vorschriften 45

431 Voll- oder Grenzkostenrechnung als Grundlage der Selbstkostenpreis-Ermittlung? 45

432 Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung als Grundlage der Selbstkostenpreis-Ermittlung? 53

433 Die Verfahren des Kalkulationsaufbaus 56

44 Die Bedeutung von Beschäftigungsschwankungen für die Selbstkosten-Ermittlung 60

441 Der Einfluß der Beschäftigung auf die Höhe der Selbstkosten 60

442 Die Behandlung des Beschäftigungsproblems in den preisrechtlichen Vorschriften 61

443 Vorschläge zur Lösung des Beschäftigungsproblems bei der Ermittlung von Selbstkostenpreisen 63

45 Die Bezugsgrößenwahl für die Ermittlung von Selbstkostenpreisen 67

5 Die wichtigsten Kostenarten und ihre Behandlung nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA 77

51 Die Kostenstruktur von öffentlichen Aufträgen auf der Grundlage von Selbstkostenerstattungspreisen 77

52 Die Erfassung und Bewertung des Materialverbrauchs 81

Seite

521 Eigenes Material 81

522 Materialbeistellungen, Lohnarbeiten, Anlagenbeistellungen 90

523 Bewertungsprobleme bei Zulieferungen aus eigenen Vorbetrieben 94

53 Die Personalkosten 101

531 Löhne und Gehälter 101

532 Sozialkosten 105

533 Kalkulatorischer Unternehmerlohn 110

54 Die Entwicklungskosten 113

541 Forschungs- und Entwicklungsaufträge 114

542 Forschungs- und Entwicklungskosten 119

543 Patent- und Lizenzkosten 124

544 Eigene Forschung und Entwicklung 126

545 Anlaufkosten 127

55 Die Kosten der Betriebsmittel 129

551 Abschreibungen 129

5511 Die Abschreibungen in den preisrechtlichen Vorschriften 129

5512 Das Bewertungsproblem bei Abschreibungen 134

5513 Sonderabschreibungen 140

552 Leasing-Kosten 145

553 Reparatur- und Instandhaltungskosten 150

Seite

56 Die kalkulatorischen Zinsen 151

57 Sonstige Kostenarten 158

571 Steuern und Abgaben 158

572 Wagnis- und Garantiekosten 161

573 Ausbildungs-, Beratungs-, Finanz- und sonstige Kosten 168

574 Sondereinzelkosten des Vertriebs 174

58 Grundsätze der Kostenartenerfassung nach LSP und ASPR 181

581 Angemessenheit und Zulässigkeit von Kostenarten 181

582 Die Wirtschaftlichkeit der Kostenarten 181

583 Exkurs: Contractor's Weighted Average Share in Cost Risk (CWAS) 187

6 Die Bedeutung des Gewinnes in den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA 190

61 Die Gewinnberechnung nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD 190

611 Der Gewinn als Unternehmerwagnis 190

612 Der Leistungsgewinn 197

62 Die Gewinnberechnung nach den preisrechtlichen Vorschriften in den USA 202

621 Gewinnzuschläge als Anreiz kostenwirtschaftlicher Produktion 202

622 Gewinnzuschlagsklauseln in den ASPR 203

623 Weighted Guidelines Method (WGM) 212

Seite

63 Möglichkeiten und Grenzen der Anwendung des Gewinnes als Instrument der Erzielung angemessener Kosten 222

7 Vergleichende Betrachtung der Preisermittlungsverfahren nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA 224

Abkürzungsverzeichnis 231

Literaturverzeichnis 235

Betriebswirtschaftliche Analyse der preisrechtlichen Vorschriften für öffentliche Aufträge in der Bundesrepublik Deutschland und den USA

1 Ziele, Möglichkeiten und Grenzen zwischenstaatlicher Vergleiche preisrechtlicher Vorschriften

Das Wirtschaftsleben erfordert den sich laufend wiederholenden Vorgang des Vergleichens und Bewertens von wirtschaftlichen Daten und deren Prämissen.
Sie sind die Voraussetzungen für unternehmerische Entscheidungen in allen Teilbereichen des Betriebes oder für das Unternehmen als Ganzes gemäß der Zielsetzung der (angemessenen) Gewinnerzielung und der längerfristigen Zielsetzung der Sicherung der Existenz des Unternehmens, die sich in dem Begriff des "erwerbswirtschaftlichen Prinzips" als Triebfeder allen wirtschaftlichen Handelns manifestieren[1].
Führt man nun eine systematische vergleichende Betrachtung betrieblicher Daten (die wirtschaftlicher, technischer, sozialer oder rechtlicher Art sein können) durch, so setzt das zunächst die Entscheidung über Vergleichsart und Vergleichsziel voraus.
Von grundsätzlicher Bedeutung ist demnach die Frage, welcher Art der Vergleich sein soll; handelt es sich, wie in der vorliegenden Arbeit, um einen "deskriptiven Vergleich"[2] oder um einen "Kausalvergleich", der stets einen bestimmten Zweck verfolgt?

---

1) Zugleich sei implizit auch die Gültigkeit des Rationalprinzips unterstellt, das dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip eine bestimmte wirtschaftlich vernünftige Wirkungsrichtung gibt; GUTENBERG, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Produktion, Berlin, Göttingen, Heidelberg, 7. Aufl., 1962, S. 347 ff.; SCHNETTLER, Albert, Betriebsanalyse, Stuttgart 1958, S. 329; HARRMANN, Alfred, Der Betriebsvergleich als Wirtschaftlichkeitsbarometer unter Berücksichtigung seiner Beziehung zum Soll-Ist-Vergleich der Plankostenrechnung, in: BFuP, 12. Jg. 1960, S. 699-710, hier: S. 699

2) SCHNETTLER, Albert, Betriebsvergleich, Stuttgart 1961, 3. Aufl., S. 85

"Bei ... (deskriptiven, d. Verf.) Vergleichen kommt es nicht darauf an, Aussagen zu gewinnen, die für einen bestimmten Zweck brauchbar sind, sondern (um) allgemein gültige Aussagen, welche nach vielen Richtungen ausgewertet werden können. Der deskriptive Vergleich soll Tatsachen wiedergeben, ..., so wie sie wirklich sind." [1)]

In der vorliegenden Arbeit heißt dies eine Gegenüberstellung der bei der Vergabe öffentlicher Aufträge geltenden preisrechtlichen Vorschriften der Bundesrepublik Deutschland (BRD) und der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) zur Kalkulation von Selbstkosten als Grundlage der Ermittlung eines angemessenen Preises unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnzuschlages bei Gütern, für die keine Marktpreise bestehen.
Ein solcher Vergleich von staatlichen Vorschriften unterschiedlicher Länder wirft ein ganzes Bündel von Problemen auf, die mit der notwendigen Forderung nach einem geeigneten Vergleichsmaßstab als Voraussetzung der Vergleichbarkeit der zu Grunde gelegten und in den Vergleich einbezogenen Daten zusammenhängen [2)]. Weitere Grundbedingung für eine verwertbare Vergleichsaussage ist das Vorliegen eines sinnvollen Vergleichszweckes.
Zweck der hier in Angriff genommenen Untersuchung ist die Frage nach den Unterschieden und ihren Gründen zwischen den in der BRD geltenden, in den LSP niedergelegten Vorschriften für öffentliche Aufträge - in bezug auf die Zielsetzung der Preisermittlung - im Gegensatz zu den Vorschriften der ASPR in den USA, unter gleichzeitiger Einbeziehung der heute gültigen anerkannten Erkenntnisse der modernen Kostenrechnung und Preisbildung.
Betreffs des geeigneten Vergleichsmaßstabes in der geplanten Art und Weise tritt eine Vielzahl von Fragen auf, so des rechtlichen Rahmens der Vorschriften, der richtigen Kalkulationsverfahren, der Kostenzurechnung, der Kostenbewertung und der Zulässigkeit der einzelnen Kostenarten. Zusätzlich gehen von den verschiedenen Kosteneinflußfaktoren formeller [3)] und

---

1) SCHNETTLER, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 84

2) SCHNETTLER, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 6 ff.

3) Notwendige formelle Voraussetzungen sind:
a) einheitliche Gliederung der Kosten,
b) einheitliche Abgrenzung der Kosten,
c) einheitliche Erfassung der Kosten,
SCHNETTLER, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 18 und S. 222 f.;
HARRMANN, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 704

materieller[1] Art vielseitige Wirkungen aus, die Veränderungen im erstrebten Ergebnis mit sich bringen können. Eine weitere Erschwerung des Vergleichs der öffentlich-rechtlichen Preisvorschriften liegt darin, daß diese generell für alle Branchen und nicht nur für einzelne Wirtschaftszweige Gültigkeit haben, weshalb sie zwangsläufig mit bestimmten Ermessensbereichen ausgestattet sein müssen, um die Vielfalt der denkbaren Einzelfälle einzubeziehen.

Zu den genannten Schwierigkeiten, die schon bei inner- und zwischenbetrieblichen Vergleichen auftreten und die Vergleichsergebnisse hinsichtlich ihrer Aussagekraft relativieren können, kommen noch zusätzliche Probleme, wenn es sich um einen zwischenstaatlichen Vergleich handelt, wie z. B. bei der Gegenüberstellung der preisrechtlichen Vorschriften der BRD und der USA. Dann treten neben die oben angeführten kostenrechnerischen Fragen zusätzlich Unterschiede in der Terminologie sowie in den Begriffsabgrenzungen und Begriffsinhalten, die weitere nicht zu unterschätzende Störfaktoren darstellen[2]. Hinzu kommt, daß auch in den rein kostenrechnerischen Fragen der Kostenbewertungen divergierende betriebswirtschaftliche

---

1) Als wesentliche materielle Einflußgrößen werden angesehen:
a) Beschäftigungsgrad
b) Größe einheitlicher Leistungsmengen
c) Preise für Verbrauchs- und Absatzgüter
d) Produktionstechnik
e) Belegschaftsstruktur und Arbeitsvermögen
f) Produktionsprogramm
g) Produktionstiefe
h) Betriebsgröße
i) Geographischer Standort
j) Unternehmungsform
k) Finanzstruktur
SCHNETTLER, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 32, der darauf hinweist, daß die Reihenfolge der angeführten Punkte der Bedeutung der einzelnen Begriffe in bezug auf den Kostenvergleich entspricht; GUTENBERG, Die Produktion, a. a. O., S. 228 ff.; KILGER, Wolfgang, Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1967, 3. Aufl., S. 127 ff.

2) SCHNETTLER, Betriebsanalyse, a. a. O., S. 73; SCHNETTLER, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 40; s. auch: OXENFELDT, Alfred R., Industrial Pricing and Market Practices, New York 1951, S. 46 ff.

Auffassungen zwischen zwei Staaten bestehen können. Schließlich beeinflußt auch eine unterschiedliche "Arbeits-, Sozial-, Wirtschafts- und Steuer-Gesetzgebung" die Vergleichsergebnisse. Diese Rechtsbereiche wirken sich wiederum auf die betrieblichen Daten des Produktionsprogramms, der Produktionstiefe, des Lohn-, Zins- und Preis-Niveaus, der Unternehmensform, der vorherrschenden Marktstruktur und der Wettbewerbssituation aus[1].

Dieser ganze Komplex von auftretenden Vergleichsschwierigkeiten bringt es mit sich, daß zwischenstaatliche Vergleiche relativ selten durchgeführt werden - und wenn, so handelt es sich überwiegend um Kostenarten-Vergleiche[2]. In der vorliegenden Arbeit werden wir in dieser Richtung einen Kostenarten-Vergleich zwischen den deutschen und amerikanischen Vorschriften unter Einbeziehung der Fragen der Bewertungsart, der "richtigen" Gemeinkosten-Verrechnung und der Einsatzmöglichkeit der Grenzkostenrechnung im Rahmen der Auftragsfertigung - soweit sich die Vorschriften zu diesen Problemkreisen äußern - sowie der Verwendbarkeit variabler Gewinnzuschlagssätze als Mittel, öffentliche Aufträge ausführende Unternehmen zu größerer Kostenwirtschaftlichkeit anzuregen - wie dies im Rahmen der amerikanischen Vorschriften der ASPR vorgeschlagen wird - vornehmen.

---

1) SCHNETTLER, Betriebsanalyse, a. a. O., S. 75; SCHNETTLER, Betriebsvergleich, a. a. O., S. 23

2) SCHNETTLER, Betriebsanalyse, a. a. O., S. 72 f.

2 Die preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Selbstkostenpreis-Aufträgen (VPöA/LSP und ASPR)

21 Öffentliche Aufträge auf Selbstkostenbasis und ihre Stellung in der Volkswirtschaft

Der Anteil der öffentlichen Aufträge an dem Gesamtauftragsvolumen der Wirtschaft hat in den letzten Jahren wegen der steigenden sozialen, militärischen und infrastrukturellen Aufgaben der öffentlichen Hand stark zugenommen. In entsprechendem Maße stieg auch die Bedeutung des öffentlichen Auftragswesens[1], das sich in zwei wesentliche Problembereiche unterteilen läßt:

a) die Auftragsvergabe,
b) die Auftragspreisbildung.

Zum vorwiegenden Teil sind es Güter des militärischen Bereichs[2], die nicht auf der Basis eines Marktpreises oder modifizierten Marktpreises beschafft werden können[3]. In diesen Fällen muß auf Selbstkosten-Festpreise oder noch weitergehend - was für den Sektor der Forschungen und

---

1) ALTMANN, Carl-Heinz, Das öffentliche Auftragswesen, Stuttgart 1960; BECKENSTRÄTER, Friedrich, Öffentliches Auftragswesen, in: HdB III, Stuttgart 1960, 3. Aufl., Sp. 4166-4173

2) Hierbei ist vor allem an rein militärische Güter wie Waffen und Waffensysteme zu denken; dabei ziehen z. B. die USA folgende Grenze: als "Major Defense Equipment" werden alle research, development, test and evaluation investments über 25 Mio $ und alle production investments über 100 Mio $ bezeichnet (Armed Services Procurement Regulation, The 1969 Edition, (Hrsg. v.) Department of Defense, 4-110 (d) (1))

3) Deshalb ist es nicht verwunderlich, daß gerade von Seiten des militärischen Sektors her immer wieder die Notwendigkeit preisrechtlicher Vorschriften durch deutsche und amerikanische Autoren betont wird. (CUNEO, Gilbert A., Government Contracts Handbook, New York 1967, 4. Aufl., Vorwort; EBISCH, Hellmuth, GOTTSCHALK, Joachim, Preise und Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen, Erläuterungsbuch, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1969, S. 1 ff. (i. f. zit.: EBISCH, Preise); MICHAELIS, Hans, RHÖSA, Carl-Artur, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen einschließlich Beschaffungswesen, Kommentar zur

Entwicklungen insbesondere gilt - auf Selbstkosten-Erstattungspreise zurückgegriffen werden[1].

Gerade im militärischen Bereich weiten sich die Mengen und Werte der Beschaffungen und damit die Anwendung von Selbstkostenpreisen laufend aus, bedingt durch das steigende staatliche Sicherheitsbedürfnis und die daraus folgende Notwendigkeit des Besitzes der jeweils modernsten Waffensysteme, bei denen aufgrund der technischen Entwicklung die Veralterungsgeschwindigkeit zunehmend steigt. Parallel dazu weist die Entwicklung und Einführung neuer Waffensysteme starke Kostensprünge nach oben auf[2], wodurch das Volumen der öffentlichen Aufträge auf Selbstkostenpreis-Basis sich ebenfalls erhöht.

ODRICH spricht in diesem Zusammenhang sogar von "Kostenexplosionen", vor allem im Bereich der amerikanischen Flugzeugindustrie[3]. Als Beispiel sei der Auftrag des DOD über 120 Großtransporter des Typs C 5 A "Galaxy" der Firma Lockheed angeführt, dessen Gesamtauftragswert von US $ 2,9 Mrd. im Jahre 1964 auf US $ 4,3 Mrd. im Jahre 1968

Fortsetzung Fußnote 3), S. 5:
Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen und zu den Leitsätzen für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, 2. Aufl., Stuttgart, Stand August 1969, Einführung, S. 2 ff. (i.f.zit.: MICHAELIS, Preisbildung); so gibt z.B. RECK für Mitte der Fünfziger Jahre in den USA an, daß 60 % der beschafften Güter rein militärischer Natur waren (RECK, Dickson, Government Purchasing and Competition, Berkeley 1954, S. 9)

1) SCHERER, Frederic, The Weapons Acquisition Process: Economic Incentives, Boston 1964, S. 11ff.

2) ODRICH, Peter, Neue Technologie - neue Risiken, in: FAZ v. 19.12.1969; so betrugen als Beispiel in den USA im Jahre 1968 die allein für Entwicklungen ausgegebenen Beträge 17,5 Mrd. $; davon brachte der Staat 8,6 Mrd. $ auf, wobei der Anteil der Flugzeug- und Raketen-Industrie 4,3 Mrd. $ und der Elektro-Industrie 2,3 Mrd. $ ausmachte (o.V., US-Industrie-Forschung 1968 - 17,5 Milliarden, in: FAZ v. 8.7.1970)

3) ODRICH, Peter, Neue Technologie - neue Risiken, in: FAZ v. 19. 12. 1969

angestiegen ist[1]. Ein Beispiel neueren Datums ist die augenblickliche Kontroverse um den sich in Entwicklung befindenden strategischen Bomber B - 1 A. Für die geplanten 200 Maschinen dieses Typs waren - einschließlich der Entwicklungskosten - US $ 11 Mrd. geplant. Inzwischen schätzt man die Kosten dieses Projektes bereits auf US $ 47 Mrd. - und dies dürfte noch nicht der letztlich gültige Preis sein[2]. Ähnlich gelagerte Beispiele, insbesondere aus der Flugzeug- und Raketenindustrie der USA, lassen sich in den letzten Jahren in größerem Umfang aufzeigen, wie SCHERER in einer Untersuchung nachweist[3]. In vielen Fällen wird allerdings vermutet, daß Unternehmen z. T. zur Auftragserlangung im Rahmen der Angebotsabgabe bewußt zu niedrige Preise ansetzten und hofften, nach Auftragserhalt im Zuge allgemeiner Kostenerhöhungen die Kostenfehlbeträge doch noch decken zu können[4].

Ein entsprechendes Beispiel aus dem Panzerbau war das Projekt des Panzers MBT 70, einer Gemeinschaftsentwicklung der USA und der BRD, das aus Gründen der laufend steigenden Entwicklungskosten, die in keinem Verhältnis zu dem Fortschritt der Entwicklungsergebnisse standen, von den USA aufgegeben wurde[5].

---

1) ROSENSTIEHL, Frederick, Politiker, Generäle und Geschäftsleute, in: FAZ v. 23. 6. 1969, S. 14

2) o. V., Amerikanischer Bomber wird viermal teurer, in: FAZ v. 22. 7. 1971

3) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 27

4) ODRICH, Technologie; in diesem Sinne äußert sich auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 28 f. und S. 32

5) o. V., Licht vom Mond, in: Der Spiegel 1969, Heft 45, S. 57-60

Abschließend seien noch zwei weitere Fälle aus dem zivilen Sektor angeführt. Im ersten Fall, dem von Anfang an sehr umstrittenen Messe-Projekt der Stadt Düsseldorf, stellte sich der Endpreis auf das Doppelte des ursprünglich kalkulierten Preises von DM 200 Mio, eine Preissteigerung, die bei weitem nicht nur durch Kostenerhöhungen allein zu begründen ist[1]. Von viel schwerwiegenderer Auswirkung ist in finanzieller Hinsicht das seit 10 Jahren in der BRD verfolgte "Projekt Schneller Brüter" (Natriumbrüter), das bisher DM 1 Mrd. Forschungskosten verschlungen hat - abgesehen von DM 1,5 Mrd. Investitionskosten für die Errichtung des Kernforschungszentrums Karlsruhe, welches dieses Projekt abwickelt - und bis heute noch keine befriedigenden Ergebnisse gebracht hat. Inzwischen ist dieser Reaktortyp bezüglich seiner wirtschaftlichen Einsatzfähigkeit bereits durch andere Typen überholt und somit praktisch uninteressant geworden[2].

Zumeist kommt in diesen Fällen ein weiteres beeinflussendes Moment von Seiten des Marktes hinzu. Wegen der steigenden Mengen, Werte und Komplexität insbesondere der militärischen Güter auf diesem Bedarfssektor stehen dem Staat als (monopolistischem) Nachfrager nur sehr wenige Unternehmen als oligopolistische Angebotsgruppe gegenüber[3], die aufgrund der Größe ihrer Kapazitäten, ihrer Finanzkraft und ihres technischen Wissens in der Lage sind, Aufträge der entsprechen-Größenordnung auszuführen. Dies bleibt nicht ohne Einfluß auf die Marktstellung von Anbieter bzw. Nachfrager und auf deren jeweilige Preispolitik.

---

1) BEWERUNGE, Lothar, Düsseldorfer sprechen von einem Messeskandal, in: FAZ v. .23. 4. 1970

2) RUDZINSKI, Kurt, Die Großforschung besser kontrollieren, in: FAZ v. 16. 10. 1970

3) So stehen z. B. für den geplanten Bau des Strahlgerätes (Alpha-Jet) für die deutschen und französischen Luftstreitkräfte nur zwei Anbietergruppen als potentielle Produzenten zur Verfügung (o. V., Die Dornier GmbH wird eine A.G., in: FAZ v. 20. 12. 1969)

Zum Schutze des Staates vor einer möglichen Übervorteilung in der eben geschilderten Situation durch zivile Auftragnehmer als auch zur Verhütung eines Machtmißbrauches der herausragenden Stellung des Staates als Nachfrager entstanden öffentliche Vorschriften über die Beschaffung (Auftragsvergabe und Preisermittlung) von Gütern und Dienstleistungen für den öffentlichen Bedarf[1].

Wir wollen uns im folgenden nicht den Problemen der Auftragsvergabe widmen[2] sondern uns mit den Fragen der Selbstkostenpreisermittlung bei öffentlichen Aufträgen - insbesondere mit Selbstkostenerstattungspreisen - beschäftigen, die wir einer betriebswirtschaftlichen Analyse unter vergleichender Betrachtung deutscher und amerikanischer Vorschriften unterziehen wollen.

---

1) CUNEO, Handbook, a. a. O., Vorwort; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 2 f.; MICHAELIS, Preisbildung, a. a. O., Einführung, S. 2 f.; in den USA hat hier vor allem der Robinson-Patman-Act erhebliche Bedeutung gewonnen (EDUARDS, Corwin D., Twenty Years of the Robinson-Patman-Act, in: JB 1956, 29. Jg., S. 149-159)

2) Siehe hierzu: GANDENBERGER, Otto, Die Ausschreibung, Organisierte Konkurrenz um öffentliche Aufträge, Heidelberg 1961 ; DÜLZ, Sigurd, Staatliche Einkaufsmethoden in den Vereinigten Staaten von Amerika, Diss. Mainz 1958; s. als Beispiele: BÖTTCHER, Das Beschaffungswesen der Deutschen Bundesbahn, in: LORENZ, Herbert (Hrsg.), Öffentlicher Auftrag - Öffentlicher Preis, Hannover 1958, S. 67-82; BERRY, Margaret, Die amerikanische Post als Auftraggeber, als Manuskript vervielfältigte Arbeit des Forschungsinstituts für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz, Mainz, o. J. (1956)

22 Zielsetzung und Anwendungsbereiche der Selbstkostenpreis-Ermittlungs-Vorschriften in der BRD und den USA

Zu den für die Beschaffung und Preisbildung notwendigen Vorschriften der BRD und der USA gehören im wesentlichen[1]:

Bundesrepublik Deutschland[2]

a) Beschaffungsvorschriften[3]	VOL/VOB
- Zivilbereich	
- Militärbereich	
Ergänzende Beschaffungsvorschriften des Bundesverteidigungsministeriums	EBV
b) Preisermittlungsvorschriften	VPöA/LSP
- Zivilbereich	
- Militärbereich	
Ergänzende Preisermittlungsvorschriften des Bundesverteidigungsministeriums	ABBV, ABEI, ABFI

---

1) Zu den einzelnen Abkürzungen: siehe das Abkürzungsverzeichnis, S. 231 f.

2) Siehe hierzu: PRIBILLA, Max E., Kostenrechnung und Preisbildung, Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zu VPöA, LSP und VPöA-Bau, München, Stand 1. Mai 1969 (i. f. zit.: PRIBILLA, Kostenrechnung)

3) Die deutschen Beschaffungsvorschriften werden an dieser Stelle nur aus systematischen Gründen mit angeführt, da die entsprechenden amerikanischen Bestimmungen Beschaffungs- und Preisermittlungsvorschriften zusammen erfassen; s. auch die ergänzenden Bestimmungen für den Militärbereich, in: MICHAELIS, Preisbildung, Teil V

Vereinigte Staaten von Amerika

a) Beschaffungs- und Preisermittlungsvorschriften - Zivilbereich	GSAR, später: FPR
b) Beschaffungs- und Preisermittlungsvorschriften - Militärbereich	ASPR
Ergänzende Vorschriften der einzelnen Wehrmachtsteile[1)]	AR SECNAV AFR

Die "Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSP)"[2)] sind der "Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPöA)"[3)] vom 21. Nov. 1953 als Anlage beigefügt. Während die VPöA die Zulässigkeit der Bildung von Selbstkostenpreisen und die Anwendungsfälle der einzelnen Selbstkostenpreis-Arten regeln, enthalten die LSP die bei der Selbstkostenpreisermittlung zu beachtenden kostenrechnerischen Vorschriften. Hinzugefügt sei noch, daß die deutschen preisrechtlichen Vorschriften uneingeschränkt - wie aus der vorausgehenden Tabelle ersichtlich - für alle zivilen und militärischen Beschaffungen und für alle Branchen gelten.

---

1) Siehe hierzu: ASPR 4-107

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 152 ff.

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 29 ff.; zur Frage der Notwendigkeit der Existenz preisrechtlicher Vorschriften, s. HOHMANN, K., Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, in: Wpg 1953, 6. Jg., S. 193-198 und S. 245-247, hier: S. 193 f.

In dieser Arbeit stehen den deutschen Vorschriften die auf dem militärischen Sektor geltenden Bestimmungen der USA, die "Armed Services Procurement Regulation (ASPR)", gegenüber[1)2)].

Andere Länder, so z. B. England, Frankreich, Italien, Österreich, Schweiz, im weiteren Bereich alle Länder der EWG - ohne BRD - und der EFTA angehörenden Staaten kennen keine gesetzlichen Preisermittlungsvorschriften wie die BRD und die USA[3)]. Alle angeführten Staaten gehen grundsätzlich von Wettbewerbspreisen aus, auch bei internationalen Aufträgen. Hierbei wird verstärkte Bedeutung auf die allseitige Qualifikation des Auftragnehmers gelegt[4)], um auf diese Weise "angemessene Preise" zu sichern.

Die preisrechtlichen Bestimmungen der VPöA/LSP und der ASPR - von denen vor allem die Kapitel ASPR III und ASPR XV relevant sind[5)] - sollen beim Fehlen eines Marktpreises die Ermittlung der angemessenen

---

1) ASPR 1-102; in der Art der Zitation der ASPR folgen wir den amerikanischen Vorschriften, die in der Teilzahl 1-103.4 die Zitierweise am Beispiel dieser Teilzahl wie folgt festlegt: ASPR 1-103.4

2) Dem Verfasser standen für die vorliegende Arbeit nur die ASPR - Bestimmungen zur Verfügung.

3) BÖS, Dieter, Öffentliche Aufträge in Österreich, Wien 1968, S. 531 ff. und S. 345 ff.; anders ist teilweise die Situation bei den ausländischen Beschaffungsvorschriften, die den deutschen VOL und VOB entsprechen.

4) BÖS, Dieter, Öffentliche Aufträge, a. a. O., S. 348 f. und S. 354 ff.

5) ASPR III: Procurement by Negotiation;
ASPR XV: Contract Cost Principles and Procedures

Kosten und eines angemessenen Preises unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnes ermöglichen. Durch diese Handhabung will der öffentliche Auftraggeber[1] bei der Vergabe der öffentlichen Aufträge eine "sparsame Verwendung der öffentlichen Mittel"[2][3] erreichen. Daneben soll in der BRD gesichert werden, daß der öffentliche Auftraggeber nicht schlechter, aber auch nicht besser gestellt wird als ein privater Auftraggeber[4].

---

1) Öffentliche Auftraggeber sind: Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts und (in der BRD) die Dienststellen der ausländischen Truppen (VPöA § 2 (2)/(3)); s. auch: den Erlaß des Bundeswirtschaftsministers vom 8. 7. 1955, nach dem auf Beschaffungen für die in der BRD stationierten Streitkräfte die Vorschriften der VO PR 30/53 und der VO PR 8/55 (Bauvorschriften) anzuwenden sind - die einzige Ausnahme machen hierbei die amerikanischen Streitkräfte, die seit dem 5. 5. 1955 nur noch Verträge auf der Rechtsgrundlage der USA abschließen. (SCHLÖSSER, Hermann, Stationierungs- und Besatzungsbedarf, in: HdB III, Stuttgart 1960, 3. Aufl., Sp. 5058-5066, hier: S. 5060; s. auch: KEMNITZ, E. M., Aufträge der Nato-Truppen in der Bundesrepublik Deutschland, in: BB, 16. Jg. 1961, S. 1076-1077

2) MICHAELIS, Preisbildung, a. a. O., Einführung, S. 2 f.

3) Die ASPR äußern den gleichen Gedanken, wenn sie feststellen: "it is the policy of the Department of Defense to procure supplies and services from responsible sources at fair and reasonable prices calculated to result in the lowest ultimate over all cost to the Government." (ASPR 3-808.1)

4) DIEDERICH, Helmut, Der Kostenpreis bei öffentlichen Aufträgen, Heidelberg 1961, S. 46 ff. und S. 171 ff.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 2 f. und S. 381, der darauf hinweist, daß auf diesem Wege der öffentliche Auftrag als ein wirtschaftspolitisches Instrument eingesetzt wird; s. auch: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Einleitung, a. a. O., S. 2 f. und S. 9 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21 f, S. 1 ff. "Bevorzugte Bewerber"; ebenso: BÖS, Öffentliche Aufträge, a. a. O., S. 131 ff., welcher sich an dieser Stelle eingehend mit den wirtschaftspolitischen Funktionen der öffentlichen Aufträge befaßt; s. auch: GANDENBERGER, Ausschreibung, a. a. O., S. 138 ff.; zur Kritik: DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 39, der eine wirtschaftspolitische Aufgabe öffentlicher Aufträge wegen wirtschaftlich schädlicher Folgen ablehnt; in den USA hat man sich bereits Mitte der Fünfziger Jahre scharf gegen die Bevorzugung von "Notstandsgebieten" bei der Vergabe öffentlicher Aufträge gewandt und die gerechtere Lösung der Unterstützung dieser Gebiete durch direkte Subventionen gefordert (DÜLZ, Staatliche Einkaufsmethoden, a. a. O., S. 69); in diesem Sinne auch: WELTER, Erich, Der Staat als Kunde, Heidelberg 1960, S. 280 ff.

Der Anwendungsbereich der (VPöA und) LSP erstreckt sich auf Untersuchungen über Kosten- und Ertragslage, auf die Rechtsprechung in Preissachen, auf steuerrechtliche Fragen, die Preisbildung für Kohle und Stahl im Rahmen der EWG, Fragen der Wettbewerbsbeschränkung, das eigentliche Gebiet der Preisermittlung beim Fehlen von Marktpreisen und die Preisbildung im Zusammenhang mit militärischen Gütern[1].
Der Gültigkeitsbereich der ASPR beschränkt sich demgegenüber auf das Gebiet der militärischen Beschaffungen[2]. Die Anwendung des Selbstkostenpreises beschränken die ASPR in diesem Sinne auf den Fall der freihändigen Auftragsvergabe, bei dem "wegen der Beschaffenheit und der Komplexität des Auftrages die Kosten der Leistung nicht mit ausreichender Genauigkeit vorausgeschätzt werden können".[3]

Die LSP sind bewußt als "Gesetzesvorschrift" erlassen worden, um ihrer Durchsetzung in der Wirtschaft Nachdruck zu verleihen[4], obwohl man zunächst auch die Konzeption der Durchführungsverordnung ins Auge gefaßt hatte.

---

1) MICHAELIS, Preisbildung, VPöA § 1, a. a. O., S. 2 ff.; der weite Geltungsbereich der deutschen Vorschriften geht auf die Tatsache zurück, daß diese für den zivilen wie für den militärischen Sektor gültig sind.

2) ASPR 1-102, ausgenommen der Fall, daß in Verträgen auf internationaler Ebene etwas anderes bestimmt wird (ASPR 1-109.4)

3) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 17, in Anlehnung an ASPR 3-404 (b)

4) BENDIEK, B., Der öffentliche Auftrag in der Preispolitik und dem Wirtschaftsstrafrecht, in: BFuP, 1955, 7. Jg., S. 156-169 und S. 218-225, hier: S. 165; MICHAELIS, Preisbildung, VPöA § 1, a. a. O., S. 1 ff.

Demgegenüber wurden die ASPR als Verwaltungsvorschrift[1] aufgrund eines Ermächtigungsgesetzes vom Department of Defense erlassen, deren Anwendung nur für die Verwaltung bindend ist. nicht dagegen für die privaten Auftragnehmer.
Dem Vorteil der größeren Kontinuität der deutschen Vorschriften steht deren Mangel an Flexibilität und Anpassungsmöglichkeit an neuere Entwicklungen der Betriebswirtschaft gegenüber, da das hier jeweils erforderliche Verfahren der Gesetzesnovellierung ein starkes Hemmnis ist.
Die letzten Änderungen der LSP fanden statt durch die VO PR Nr. 14/54, 8/61, 7/67 in den Jahren 1954, 1961, 1967.
Im Unterschied hierzu werden die ASPR laufend ergänzt und auf dem neuesten Stand gehalten, was sich beispielshalber aus der Tatsache ablesen läßt, daß sie auch Vorschriften über das Value Engineering enthalten[2]. Zudem bestimmen die ASPR ausdrücklich, daß vorgeschlagene Abweichungen, Änderungen und Weiterentwicklungen der bestehenden Verfahren jederzeit überprüft und, falls gerechtfertigt, in die Vorschriften ergänzend aufgenommen werden können.

Die sich mit der Preisermittlung beschäftigenden Teile der ASPR sind ebenso wie die deutschen Vorschriften der LSP als "Leitsätze" konzipiert; in den LSP kommt dies explizit im Namen zum Ausdruck. Dieser Leitsatzcharakter bringt es mit sich, daß sich Auftraggeber und Auftragnehmer neben den bestehenden Vorschriften über eine Anzahl weiterer Fragen vertraglich einigen müssen. Dadurch werden zwangsläufig aufgrund der in den preisrechtlichen Bestimmungen notwendigerweise bestehenden Ermessens-

---

1) ASPR 1-101 sowie ASPR 1-104

2) ASPR 1-105 und ASPR 1-106

spielräume[1] Diskussionen um Interpretationsunterschiede eröffnet, die in den Verhandlungen zu klären sind. Zugleich besteht dadurch für den Auftragnehmer die Möglichkeit, unter Ausnutzung der gesetzlichen und der Interpretationsspielräume "Kostenreserven" zu bilden, solcherart, daß trotz gleicher Kostenstruktur zweier Unternehmen beide Anbieter zu unterschiedlichen Selbstkostenpreisen gelangen[2]. Dem sucht man von Seiten des öffentlichen Auftraggebers durch die Neu-Verhandlung von Nachfolgeaufträgen nach VPöA § 5 (5)[3] oder durch allmähliche Reduktion der zu erstattenden Kosten je Leistungseinheit, welche zu Auftragsbeginn gezahlt wurden, zu begegnen. Hierbei wird argumentiert, daß mit fortschreitender Auftragsdurchführung ein Lerneffekt wirksam wird, der zu einer Kostensenkung pro Produkteinheit führt.

23 Die Entwicklung der preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA

Die ersten Richtlinien für die Preisbildung und Preisprüfung entstanden in Deutschland bereits 1916. Nach 1918 wurden sie durch sog. Richtlinien der Reichsbahn ergänzt. Aus einer Zusammenarbeit der öffentlichen Behörden und der privaten Wirtschaft ging 1936 die "Verordnung für Leistungen (VOL)" hervor, welche 1960 novelliert wurde. Der gleichen arbeitstechni-

---

1) Als Beispiel sei auf LSP Nr. 38/43/48 verwiesen, die als "Kann"-Vorschriften konzipiert sind (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 309/350/374); TSCHIERSWITZ, Rolf, Der Grundsatz der marktwirtschaftlichen Preisfindung bei öffentlichen Aufträgen - Modifizierter Marktpreis als Abrechnungspreis, in: BFuP 1955, 7. Jg., S. 257-268, 334-347, 442-450, hier: S. 337

2) Zu den Gründen eines möglichst hohen Kostenpreises, siehe: FISCHER, Guido, Kosten und Preis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 330-339, hier: S. 334 ff., der insbesondere den Wunsch der Auftragnehmer nach "Kostenreserven" betont; s.auch: DIEDERICH, Kostenpreis, S. 42; SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 156

3) VPöA § 5 (5), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 89

schen Gruppierung entstammte auch die Entwicklung der Selbstkostenpreisermittlungs-Vorschriften, welche 1938 zum Erlaß der "Richtlinien für die Preisbildung öffentlicher Aufträge (RPÖ)" führten, die ihrerseits wieder 1943 durch die "Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPÖ)" abgelöst wurden. Parallel hierzu entstand die 1942 novellierte "Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ)"[1]. Die VPÖ und LSÖ blieben bis zu ihrer Ablösung durch die VPöA und LSP am 1.1.1964 in Kraft. HAX vertritt hierzu die Meinung, daß "im Grunde ... die Situation, für welche die Verordnung vom 21.11.1953 geschaffen wurde, in nichts verschieden (ist) von der Situation, aus der seinerzeit die LSÖ entstanden sind. Man darf nicht vergessen, daß auch damals die Preisermittlung Ausnahmefall und nicht Regel sein sollte,..."[2]. JACOB glaubt sogar, zum Schluß kommen zu müssen, daß sich trotz der Einzeländerungen in den LSP grundsätzlich in der Konzeption nichts geändert hat[3]. Zwar besteht in den LSP der Vorrang des Marktpreises, aber der Selbstkostenpreis nach LSP ist ebenso ein betriebsindividueller Leistungspreis wie er es auch zu Zeiten der LSÖ war; daneben haben auch heute noch die staatlichen Preise gemäß § 3 VPöA vor den Marktpreisen Vorrang[4]. PÖCKEL spricht demgegenüber in dem Zusammenhang unter Bezug auf § 5 VPöA von einem "Todesstoß" gegen den Marktpreis-Gedanken, dessen Vorrang vor dem Kostenpreis gerade die grundsätzliche Umorientierung der LSP gegenüber den LSÖ bedeuten sollte[5]. DIEDERICH glaubt sogar von einer Identität zwischen LSÖ und LSP sprechen zu können, was zweifellos als zu weitgehend abzulehnen ist[6].

---

1) Siehe hierzu die Zeittafeln bei DIEDERICH, Kostenpreis, a.a.O., S. 14 ff.

2) HAX, Karl, Buchbesprechungen: FISCHER, Guido, LSÖ - LSP - Preise und Kosten, in: ZfhF 1955, 7. Jg., S. 151-152, hier: S. 151

3) JACOB, Herbert, Preispolitik, Wiesbaden 1963, S. 108 f.

4) PÖCKEL, Ernst, Die neuen Vorschriften für die Preisbildung, in: NB 1952, 5. Jg., S. 113-117, hier: S. 113

5) PÖCKEL, Die neuen Vorschriften, a.a.O., S. 114

6) DIEDERICH, Kostenpreis, a.a.O., S. 65

Während den Beratungen zur Schaffung der LSP wurden neben den LSÖ[1] auch die Gemeinschafts-Richtlinien des Rechnungswesens des VDMA[2], herausgegeben vom BDI, als Vorlage mit hinzugezogen[3]. Die deutschen Kommentare der VPöA/LSP nehmen des öfteren ausdrücklich Bezug auf die vorgenannten Kostenrechnungsrichtlinien[4].

In den USA hat eine ähnliche Entwicklung relativ spät stattgefunden. Bereits 1940 gab es Vorschriften, nach denen bei öffentlichen Aufträgen bestimmte Kostenarten nicht zugelassen waren[5]; diese Kostenarten sind zum größten Teil in den ASPR XV auch heute noch ausgeschlossen[6].

1947 wurde aufgrund des Armed Services Procurement Act (heute: Kapitel 137, Titel 10 des United States Code) und der Ermächtigung des Federal Administrative Act von 1946 in den USA eine militärische Beschaffungsbe-

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., Einleitung, S. 1 ff.; zu den Unterschieden zwischen den LSÖ und den LSP, siehe: ASCHER, Theodor, Die Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen, in: BFuP 1954, 6. Jg., S. 704-711, hier: S. 709 ff.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 4 f.

2) DIRKS, Gerhard, Grundsätze und Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, hrsg. vom Bundesverband der Deutschen Industrie, Frankfurt a. M. 1952, Teil I - Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung, Teil II - Gemeinschafts-Richtlinien für die Kosten- und Leistungsrechnung; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 155

3) MICHAELIS verweist als Beispiel auf LSP Nr. 10, 14, 18; daneben zeigt er aber auch bestehende Unterschiede zu den LSP auf, z. B. LSP Nr. 17 (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 17, S. 2, Fußnote 1 und 4); die Anlehnung an die GRK zeigt sich auch in der Tatsache, daß sich die LSP Nr. 11-50 nahtlos in die Kontenklasse 4 des GRK einfügen lassen (MICHAELIS, Preisbildung, a. a. O., Leitsätze Nr. 11-52, Bestandteile des Selbstkostenpreises, Allgemeine Vorbemerkung, S. 1 ff.)

4) MICHAELIS, Preisbildung, a. a. O., LSP Einführung, S. 2

5) WHELDON, Harold J., Cost Accounting and Costing Methods, London 1951, 9. Aufl., S. 131 f.

6) ASPR 15-205.1 ff.

hörde errichtet[1].

Das Department of Defense als militärische Beschaffungsbehörde schuf die für alle Wehrmachtsteile verbindliche Durchführungsbestimmung der ASPR[2].

Nur ein Jahr davor wurde mit dem Federal Administrative Act von 1946 und dem Administrative Procedure Act von 1946[3] dem amerikanischen (allgemeinen) Verwaltungsrecht (= administrative law) eine gesetzliche Basis gegeben[4], in dem unter der Bezeichnung "Government Contracts" (als eine Art besonderes Verwaltungsrecht) das Recht zum Erlaß von rules

---

1) DÜLZ, Staatliche Einkaufsmethoden, a. a. O., S. 7; s. auch: ASPR 1-101; eine entsprechende zivile Beschaffungsbehörde (GSA) auf Bundesebene entstand erst 1949 durch den Federal Property and Administration Act sowie den Federal Property and Administrative Services Act, deren Bestimmungen - soweit ihnen keine speziellen Vorschriften der ASPR entgegenstehen - auch für den Militärbereich gelten (BÖS, Öffentliche Aufträge, a. a. O., S. 541)

2) Für den nicht-militärischen Bereich galten bis 1959 die GSAR, seitdem vollziehen sich in diesem Sektor die Beschaffungen und Preisermittlungen gemäß den Federal Procurement Regulations (FPR) (BÖS, Öffentliche Aufträge, a. a. O., S. 541).

3) Der Administrative Procedure Act als eine Art Ermächtigungsgesetz zum Erlaß von Rechtsverordnungen durch Verwaltungsbehörden umschreibt die Aufgabe der Verordnungen (Order/US President, Rule/CSC u. GSA, Regulation/DOD, die eine technische Unterscheidung für den synonym zu gebrauchenden Begriff der Verordnung sind) wie folgt: "'Rule' means the whole or any part of an agency statement of general or particulier applicability and future effect designed to implement, interpret, or prescribe law or policy or to describe the organization, procedure or practice or requirements of any agency and includes the approval or prescription for the future of rates wages, corporate or financial structures or organizations thereof or of valuations, cost or accounting, or practices bearing upon a way of the foregoing. 'Rule-making' means agency process for the formulation, amendment or repeal of a rule" (Administrative Procedure Act 1946, zit nach WALKER, H., The Legislative Process, New York 1948, S. 410)

4) PARKER, Reginald, Das öffentliche Recht der Vereinigten Staaten von Amerika, in: Rechts- und Staatswissenschaften, hrsg. v. A. MERKL, Wien-A. Verdross, Wien-K. WOLFF, Wien, Bd. 20, Wien 1963, S. 85

und regulations durch amerikanische Verwaltungsbehörden (administrative agencies wie DOD, GSA, NASA, AEC, TVA usw.) zur Regelung der Ausschreibungen, Verhandlungen, Vertragsabschlüsse und Nachverhandlungen bei überhöhten Gewinnen für den zivilen und den militärischen Bereich[1] enthalten ist. Damit stellen die ASPR (wie die VPöA/LSP) öffentliches Verwaltungsrecht dar.

Im weiteren ist vor allem die Frage bedeutsam, inwieweit im wirtschaftlichen Bereich der USA positiv rechtliche Regelungen bestehen:

a) auf preisrechtlichem Gebiet,
b) auf kostenrechnerischem Gebiet;

hierbei sind vor allem die Bilanzierungs-, Bewertungs- und Kostenrechnungsbestimmungen im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften von Interesse. Während in der BRD kostenrechnerische (und bilanzrechtliche) Vorschriften (einschließlich Bewertungsvorschriften) an verschiedenen Stellen gesetzlich geregelt werden, findet man in den USA praktisch keine gesetzlich geregelten kostenrechnerischen und bilanzrechtlichen Bestimmungen (einschließlich Bewertungsvorschriften) - wenn überhaupt, dann nur in den General oder Business Corporation Laws der einzelnen Staaten der USA[2].

---

1) RIEGERT, Robert A., Das amerikanische Administrative Law, in: Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 50, Berlin 1967, S. 26

2) Zum Begriff "Business Corporation Law" siehe: HAENSEL, Hans-Ulrich, Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze im amerikanischen Aktienrecht, Hamburg 1969, Diss., S. 4

Die SEC-Bestimmungen sind die einzigen detaillierten, schriftlich niedergelegten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der USA[1]. Sie gelten obligatorisch für alle Unternehmen in den USA (ausgenommen im Staat Delaware) ohne Rücksicht auf die Rechtsform, welche Wertpapiere jeglicher Art emittieren wollen und hierzu die Genehmigung der SEC benötigen[2]. Die zur Erlangung der Emissionserlaubnis einzureichenden Unterlagen müssen außerdem den "Generally Accepted Accounting Principles"[3] entsprechen.

Die "allgemein anerkannten Buchführungsprinzipien" sind neben den SEC-Bestimmungen in den USA die grundlegenden Vorschriften für das Kostenrechnungs- und Bilanzierungsgebiet, so daß es verständlich ist, daß die ASPR häufig auf diese Prinzipien Bezug nehmen.
Im Jahre 1964 beschloß ein Kommittee des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), daß unter den "allgemein anerkannten Buchführungsprinzipien" zu verstehen sei, daß:

"1. allgemein anerkannte Buchführungsgrundsätze solche Prinzipien umfaßt, die gewichtige sachliche Unterstützung genießen,

2. die "opinions" des Accounting Principal Board als entsprechende Unterstützung anzusehen seien". [4]

---

1) Die Buchführungsvorschriften der SEC sind niedergelegt im Code of Federal Regulations Title 17 Part 210 - diese Buchführungsbestimmungen enthalten neben einem allgemeinen Teil, der für alle der Kontrolle der SEC unterliegenden Unternehmen gilt, Sondervorschriften für einzelne besondere Unternehmen, s. hierzu: HAENSEL, Bewertungsgrundsätze, a. a. O., S. 26 und S. 94-106 (die einen Abdruck der SEC-Vorschriften enthalten).

2) Hauptzweck dieser Bestimmung ist der Schutz der Wertpapieranleger; Verstöße gegen die SEC-Bestimmungen gelten als strafbare Handlungen.

3) HAENSEL, Bewertungsgrundsätze, a. a. O., S. 12

4) HAENSEL, Bewertungsgrundsätze, a. a. O., S. 21

Unter "gewichtiger sachlicher Unterstützung" ist zu verstehen:

"1. die allgemein gehandhabte Praxis
2. die Erfordernisse und Ansichten der Börsen
3. die Vorschriften und Kontensysteme der administrativen Kommissionen (z. B. Federal Power Commission, Interstate Commerce Commission) im Hinblick auf die ihrer Jurisdiktion unterliegenden Gesellschaften
4. die Vorschriften und Erlasse der SEC
5. die Ansichten praktizierender und akademischer "Certified Public Accountants"
6. veröffentlichte Ansichten der American Accounting Association und des AICPA." [1)]

Von erheblicher Bedeutung ist auch die Frage des Verhältnisses von amerikanischen anerkannten Buchführungsprinzipien zu administrativen Regelungen, wie sie die ASPR darstellt. "Falls anerkannte Buchführungsgrundsätze und die administrativen Regelungen voneinander abweichen, stehen die Gerichte auf dem Standpunkt, daß letztere vorgehen, selbst wenn sie anerkannten Buchführungsgrundsätzen widersprechen", es sei denn, daß "diese ... eklatant mit grundlegenden Buchführungsprinzipien in Widerspruch stehen ..." [2)]. Entsprechend haben auch die ASPR vorrangigen Charakter.

24 Die Einteilung der Selbstkostenpreis-Aufträge in der BRD und den USA

Sowohl in den deutschen als auch in den amerikanischen Vorschriften kennt man 3 Arten des Selbstkosten-Preises.

---

1) HAENSEL, Bewertungsgrundsätze, a. a. O., S. 21

2) HAENSEL, Bewertungsgrundsätze, a. a. O., S. 24

Für die BRD gilt nachstehende Unterteilung:

a) Selbstkosten-Festpreis
b) Selbstkosten-Richtpreis
c) Selbstkosten-Erstattungspreis[1].

In den USA gliedern die ASPR in gleicher Reihenfolge:

a) Fixed-Price Contract[2]
b) Price-Redetermination Contract[2]
c) Cost-Reimbursement Contract[3].

Während die BRD prima facie auf den Preistyp abstellt, gehen die USA von dem zu vereinbarenden Vertragstyp aus - was allerdings nur ein formaler Unterschied ist.
In den ASPR sind die 3 Stufen des Selbstkosten-Preises in ein System von Vertragstypen eingebaut, das zugleich durch den jeweiligen Vertragstyp mit einbezieht die Fragen der Berücksichtigung von Preisgleitklauseln (escalation clauses), der (Wirtschaftlichkeits-)Anreize (incentive clauses), der Vor- oder Nachverhandlung (redetermination) von Verträgen und der verschiedenen möglichen Gewinngestaltungen bei Selbstkostenerstattungspreisen.

Die Vertragstypen unterscheiden sich durch:[4]

a) den Grad und die Zeit der Verantwortlichkeit des Auftragnehmers für die errechneten Produktionskosten (im weiten Sinn)

b) den Betrag und den Typ des Gewinnanreizes, der dem Auftragnehmer angeboten wird, um bestimmte Standard- oder Zielwerte zu erreichen oder zu überschreiten.

---

1) VPöA §§ 6, 7, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 101 und 107

2) ASPR 3-404; s. auch: DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 112 f.; beim amerikanischen Fixed-Price ist zu beachten, daß hierunter nicht nur der deutsche Selbstkosten-Festpreis fällt sondern auch ein betriebsindividueller Festpreis, der durch eine Marktpreisbildung zustande gekommen ist und mit dem amerikanischen Commercial Price gleichgesetzt werden kann.

3) ASPR 3-405

4) ASPR 3-401 (a); siehe hierzu S. 26

VPöA ebenso wie ASPR verlangen zwingend den Ansatz des Selbstkosten-Festpreises [1], dem eindeutig ein Vorrang vor dem als Ausnahme anzuwendenden Selbstkostenerstattungspreis eingeräumt ist [2]. Der Selbstkosten-Richtpreis ist nur eine vorläufige Stufe des Preises, die nach einer bestimmten Zeit entweder in einen Selbstkosten-Festpreis oder einen Selbstkosten-Erstattungspreis einmündet [3].

Um bei Selbstkosten-Erstattungspreisen die Kostenentwicklung etwas steuern zu können, wird in der BRD entsprechend gefordert, nur die angemessenen Kosten zu ersetzen, aber trotz dieser Bestimmung bleibt "dem Auftragnehmer gerade beim Selbstkosten-Erstattungspreis noch ein nicht zu unterschätzender Spielraum, sich anbietende Kosteneinsparungen zu unterlassen und die Auftragsabwicklung stattdessen kostenmäßig großzügig zu gestalten" [4].

Zur Vereinbarung eines Selbstkosten-Erstattungspreises bemerken die ASPR:

"In selecting the contractor for a cost-reimbursement type contract, estimated costs of contract performance and proposed fees should not be considered as controlling, since in this type of contract advance estimates of cost may not provide valid indicators of final actual costs. There is no requirement that cost-reimbursement type contracts be awarded on the basis of either (1) the lowest proposed cost, (2) the lowest proposed fee, or (3) the lowest total estimated cost plus proposed fee. The award of cost-reimbursement

---

1) ASPR 3-404.2 und ASPR 3-803; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 101; ALTMANN, Carl-Heinz, Ist die Wahl der einzelnen Preisarten den Parteien durch die Verordnung PR Nr. 30/53 zwingend vorgeschrieben?, in: DB 1958, 11. Jg., S. 619-622, hier: S. 620 ff.

2) ASPR 3-402 (b) und ASPR 3-403.1; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 105

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 106; in der Art der Einfügung der Bestimmungen des Selbstkosten-Richtpreises als Anhang zum Selbstkosten-Festpreis zeigt sich bereits die ihm zugedachte Stellung im System der Selbstkostenpreise, s. hierzu: ASPR 3-404; VPöA § 6, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 101 f.; zu diesem Problem, s. auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 168 f. und S. 315, der auf die steigende Bedeutung der Selbstkostenerstattungen wegen der zunehmenden Zahl der Entwicklungsaufträge verweist.

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 108

type contract primarily on the basis of estimated costs may encourage the submission of unrealistically low estimates and increase the likelihood of cost overruns. The cost estimate is important to determine the prospective contractor's understanding of the project and ability to organize and perform the contract. The agreed fee must be within the limits prescribed by law and appropriate to the work to be performed"[1].

Zum Umfang der Anwendung von Selbstkosten-Erstattungspreisen in den USA gibt DIEDERICH an, daß diese im Jahre 1959 bei 40,9 % im Verhältnis zu 59,1 % an Selbstkosten-Festpreisen[2] lagen; bis 1961 stieg der Anteil der Selbstkosten-Erstattungspreise auf 68 %, um bis 1966 wieder auf 40 % herabzusinken[3]. Die Selbstkosten-Erstattungspreise finden vor allem eine Anwendung bei Forschungs- und Entwicklungsaufträgen[4], d. h. bei Aufträgen, "in which price competition is not present, and (i) where the cost or pricing data available does not permit sufficiently realistic estimates of the probable cost of performance, or (ii) where uncertainties surrounding the contract performance cannot be sufficiently identified to evaluate their impact on price, the use of a type of contract other than firm fixed-price should be considered"[5].

---

1) ASPR 3-805.2; ASPR 16-204.1/.2, die auf ASPR F 200.748 "General Provisions (Department of Defense Cost-Reimbursement Supply Contracts)" verweisen.

2) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 118; SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 143 f.

3) Schreiben des MACHINERY and ALLIED PRODUCTS INSTITUTE (MAPI) an den Chairman des Committee on Ways and Means, House of Representatives, Washington D. C., vom 24. 3. 1966, S. 4; SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 149.

4) ASPR 3-402 (b) (2)

5) ASPR 3-402 (b) (1)

In der folgenden Übersicht haben wir die Vertragstypen der ASPR zusammengestellt:

Fixed - Price Contracts (3-404)

Firm Fixed - Price Contract (3-404.2)
Fixed - Price Contract With Escalation (3-404.3)
Fixed - Price Incentive Contracts (3-404.4)

- Firm Target
- Successive Target
- Billing Price

Prospective Price Redetermination at a Stated Time or Times During Performance (3-404.5)
Retrospective Price Redetermination After Completion (3-404.6)

Cost - Reimbursement Type Contracts (3-405)

Cost Contract (3-405.2)
Cost - Sharing Contract (3-405.3)
Cost - Plus - Incentive - Fee Contract (3-405.4)
Cost - Plus - Award - Fee Contract (3.405.5)
Cost - Plus - a - Fixed - Fee Contract (3-405.6)

Other Types of Contracts (3-406)

Time and Material Contracts (3-406.1)
Labour - Hour Contract (3-306.2)

Additional Incentives (3-407)

Contracts with Performance Incentives (3-407.2)

3 Die Preisermittlung auf der Basis von Selbstkosten als Zielsetzung preisrechtlicher Vorschriften

Da die Kostenrechnung zweckorientiert ist[1], muß also notwendigerweise stets angegeben werden, für welchen Zweck die Kostendaten verwendet werden. Der Zweck entscheidet mit über die Aussagefähigkeit der berücksichtigten Daten. So sind beispielshalber Kostenrechnungszwecke: Kostenkontrolle, Hilfsstellung bei der Preisermittlung, Preiskontrolle, Datenlieferung für die Programmplanung, Hilfestellung für andere Teile des Rechnungswesens[2].
Zielsetzung der LSP ebenso wie der ASPR ist die Ermittlung der "richtigen" Selbstkosten zum Zwecke der "Angebotspreisbildung"[3], d. h. also, Preisbildung ist die Zielsetzung der Kostenrechnung im Rahmen der LSP und ASPR.

Von einer großen Anzahl betriebswirtschaftlicher Autoren wird heute die Preisbildung - die man früher als die wichtigste Aufgabe der Kostenrechnung ansah - als Zweck der Kostenrechnung abgelehnt, da sie keine geeignete Basis für die Preisermittlung sei in Anbetracht der bekannten Mängel der traditionellen Verfahren der Kostenrechnung, die - im Gegensatz zur Grenzkostenrechnung - u. U. zu preispolitischen Fehlentscheidungen führen, und in Anbetracht der Annahme, daß sich der Preis am Markt ohne Einflußnahmemöglichkeit durch die Unternehmung allein infolge des Kräftespiels von Angebot und Nachfrage bildet - und damit für die Unternehmung ein vom Markt vorgegebenes Datum ist. Aus diesem Grunde sind die Kosten nach Ansicht der meisten Autoren für die Preisuntergrenzen-Ermittlung relevant.

---

1) SCHNEIDER, Erich, Die Problematik der Lehre von den festen Kosten, in: Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft, Tübingen 1964, S. 369-399, hier: S. 373

2) SCHWARZ, Horst, Kostenträgerrechnung und Unternehmungsführung, Herne, Berlin 1969, S. 21; s. hierzu auch: KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 22 ff.; VORMBAUM, Herbert, Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, Sammlung Poeschel, Reihe IV, Band P 44, Stuttgart 1966, S. 19; WÖHE, Günter, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt a. M. 1962, 4. Aufl., S. 464 f.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 156

3) VPöA § 1(1), § 4 (1), § 5 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 7 ff; ASPR 3-806

Nur einige Autoren akzeptieren in praxi die Preisbildung auf Basis der Kosten im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Preisvorschriften, obgleich auch sie im Prinzip diesen Weg als theoretisch unzulässig ablehnen[1]. Vorwiegend sind es diejenigen Autoren, welche sich für die Grenzkostenrechnung aussprechen, die zugleich die Meinung vertreten, daß die Preisermittlung sich unabhängig von den Kosten und unbeeinflußt durch die Unternehmung automatisch aufgrund von Angebot und Nachfrage vollziehe. Bei dieser Art der Preisbildung am Markt werden jedoch bestimmte unausgesprochene Prämissen unterstellt. Eine Unternehmung hat nur dann keinen Einfluß auf die Preisbildung, wenn es sich um homogene Güter auf einem atomistischen Konkurrenzmarkt handelt, bei denen aufgrund des Fehlens jeglicher sachlicher und persönlicher Präferenz ein "vollkommener Markt" besteht[2]. Diese Prämissen sind zwar theoretisch durchaus richtig, aber in der Praxis nur äußerst selten anzutreffen[3]. In Wirklichkeit wird es in einer dynamischen Wirtschaft immer sehr vielfältige, oft nicht quantifizierbare Gründe für sachliche und persönliche Präferenzen geben. Diese haben aber zweifellos auch einen Einfluß nicht nur auf die Wahl des Lieferanten sondern auch auf den Preis des zu liefernden Produktes. Hinzu kommt, daß in den meisten Fällen aufgrund der Präferenzen und der Größe des Marktes eine Überschaubarkeit des Marktes nicht mehr möglich ist. Durch Pro-

---

1) CORDES, Walter, Preispolitik zur Erzielung optimaler Beschäftigung, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 145-157, hier: S. 150 f.; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 570 f.; RIEBEL, Paul, Die Preiskalkulation auf Grundlage von "Selbstkosten" oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 549-612, hier: S. 551 f.; SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 22; SCHNEIDER, G., billigt den Kosten immerhin eine Hilfsfunktion bei der Preisbildung zu (SCHNEIDER, G., Die Behandlung der fixen Kosten in der Kalkulation und bei der Preisstellung, in: ZfR 1967, 13. Jg., S. 23-24, hier: S. 23); MUNZEL, Gerhard, Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Wiesbaden 1966, S. 60 f.

2) GUTENBERG, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II, Der Absatz, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1962, 4. Aufl., S. 200 ff.; JACOB, Preispolitik, a. a. O., S. 128 f.; SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 22; KRELLE, Wilhelm, Preistheorie, Tübingen, Zürich 1961, S. 392 ff.

3) SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 22; Zur Kritik an der Marktform der vollkommenen Konkurrenz, s. auch: LAUB, Wolfgang, Konjunkturpolitik und Preisstabilität, in: Der Markenartikel, 1955, 17. Jg., S. 441-450; hier: S. 441 ff.

duktdifferenzierung und durch den Einsatz des absatzpolitischen Instrumentariums wird zusätzlich einer Homogenität der Güter "bewußt" entgegengewirkt - selbst dann, wenn es sich um gleichartige Güter handelt. Entsprechend ist auch eine einheitliche Preisbildung nicht mehr gegeben. Diese Problematik der Preisbildung offenbart sich besonders dann, wenn ein neues Produkt oder ein Produkt der Einzelfertigung vorliegt. Die Prämisse des vollkommenen Marktes kann also nur mit Einschränkungen als realistisch bezeichnet werden. Sie kann nicht immer das tatsächliche Zustandekommen eines Preises garantieren.

Damit ist jedoch noch nicht geklärt, ob bei der Einzel- und Auftragsfertigung nicht auf anderem Wege eine Preisbildung - zumindest ohne auf den Selbstkosten zu basieren - möglich ist. Das Problem des Preises als von einem vom Markt vorgegebenen Wert liegt darin, daß der Preisbildungsprozeß nach dieser Konzeption bereits stattgefunden hat. Wir müssen also einen Schritt zurückgehen und den eigentlichen Preisbildungsprozeß betrachten.

GUTENBERG spricht von zwei Stufen des Preisbildungsprozesses:

1. Stufe: Der Anbieter bildet unter Zugrundelegung seiner Selbstkosten einen Preis; mit dieser Preisforderung geht er an den Markt; zugleich geht er von einem bestimmten angestrebten Absatz aus;

2. Stufe: der Markt - d.h. die Nachfrage - entscheidet (in Abhängigkeit von der Nachfrageelastizität) über die Preisforderung, die sich bei dem gesetzten Preis durch die Höhe des Absatzes ausdrückt; wird der angestrebte Absatz nicht erreicht, muß der Anbieter entsprechend seinen Preis als Anreiz senken oder bei Konstanz des Preises die Tatsache eines geringeren Absatzes hinnehmen[1].

---

1) GUTENBERG, Erich, Grundsätzliches zum Problem der betriebswirtschaftlichen Leistungsbewertung und der Preisstellung, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 307-322, hier: S. 311; zum Begriff und den Charakteristiken des "unechten" Kostenpreises, s.: FETTEL, Johannes, Marktpreis und Kostenpreis, Meisenheim a. Glan 1954, S. 63; s. auch: BESTE, Theodor, Möglichkeiten und Grenzen der Preispolitik in der Unternehmung, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 122-144, hier: S. 141

Der Ablauf der zweiten Stufe des Preisbildungsprozesses wird dabei beeinflußt durch die Art des Produktes sowie durch die Marktform, die auf dem Produktmarkt herrscht. Für die Preisbildung ist wesentlich, ob es sich um ein

a) Konkurrenz- oder Substitutionsgut,

b) ein ähnliches Produkt,

c) ein völlig neues konkurrenzloses Produkt (oder Einzelprodukt)

handelt. Der letzte Fall schließt denjenigen der Einzelfertigung oder der Sonderfertigung von Produkten mit ein, bei denen gemäß den Vorschriften der VPöA/LSP ein Selbstkostenpreis anzuwenden ist[1]. Ist ein solcher Preis für ein neues Produkt oder ein Einzelprodukt auf dem Markt ohne jegliche Berücksichtigung der Selbstkosten ermittelbar?[2]
Hierzu sind in der Praxis zwei Verfahren der Marktpreisbildung denkbar:

a) Marktforschung[3]

b) Befragung.

Aber weder das eine noch das andere Verfahren führt, wie BREDE nachgewiesen hat, realiter zum gewünschten Ziel eines Marktpreises aufgrund von Angebot und Nachfrage[4]. BREDE kommt zum Schluß, daß die Bedingungen,

---

1) Der Kreis der individuellen Erzeugnisse (zum Begriff des individuellen Erzeugnisses, s.: RIEBEL, Preiskalkulation, a. a. O., S. 551), bei denen der Preis "kalkuliert" und nicht durch den Markt bestimmt wird, beträgt nach HENZEL ca. 70 % der gesamten produzierten Güter, womit die Bedeutung des kalkulierten Preises in der Praxis sehr glaubhaft unterstrichen sein dürfte (HENZEL, Friedrich, Reform der betrieblichen Abrechnung, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard KRÜGER, zu seinem 65. Geburtstag, gewidmet von Freunden, Kollegen und Schülern, hrsg. v. Manfred LAYER und Heinz STREBEL, Berlin 1969, S. 65-77, hier: S. 65); s. hierzu auch: MELLEROWICZ, Konrad, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i/Br. 1966, S. 180

2) s. auch: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 184 f.

3) BREDE, Helmut, Lassen sich Preis-Absatz-Funktionen für neuartige Erzeugnisse durch Befragungen ableiten? in: ZfbF 1969, 21. Jg., S. 809-827, hier: S. 809 ff.; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 578

4) BREDE, Preis-Absatz-Funktionen, a. a. O., S. 809 ff.

die erfüllt sein müssen, damit die angegebenen Verfahren zum Erfolg führen, zu vielseitig sind, um die Entwicklung von verwendbaren realistischen Preisabsatzfunktionen zu gestatten. Die Unternehmung kommt also nicht darum herum, zunächst einen "willkürlichen" Preis festzusetzen, mit dem sie an den Markt geht. BREDE schließt: "Somit darf man annehmen, daß die Unternehmung die Vorstellung vom nachfragegerechten Preis seines neuartigen Produktes in der Regel erst im Laufe der Zeit durch Beobachtung der Wirkungen früherer Preisänderungen gewinnt ... Bis dahin bleibt wohl nichts anderes übrig, als den Preis an den Kosten auszurichten"[1].

Wir haben bereits zuvor erwähnt, daß auch die Marktform, in der sich Anbieter und Nachfrager gegenüberstehen, von nicht zu unterschätzendem Einfluß auf die Preisbildung ist.
Zum größten Teil sind es öffentliche Aufträge über Großprojekte der Einzel- und z. T. Serienfertigung - welche unter dem Begriff der Auftragsfertigung einzuordnen sind - die als Selbstkostenpreis-Aufträge abgewickelt werden. Von der Marktform her gesehen, bedeutet dies, daß ein Angebotsoligopol, im ungünstigsten Fall ein Angebotsmonopol vorliegt. Es liegt nun die Frage nahe, ob sich bei einer derartigen Marktkonstellation betreffs der Preisermittlung auf die Modelle der Preistheorie des Oligopols bzw. des Monopols zurückgreifen ließe.

Wir haben gesehen, daß die Auftragsfertigung eine individuelle Preisbildung erzwingt. Man kann sich dabei nicht auf die Preise früherer Aufträge stützen, wenn es sich um technisch anders geartete Produkte handelt wie dies bei der Einzelfertigung und Auftragsfertigung häufig der Fall ist. Zudem ist es aber auch nicht möglich, durch Befragungen oder durch Preisanpassung

---

1) BREDE, Preis-Absatz-Funktionen, a. a. O., S. 827; SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 22 f.

an Marktreaktionen für das spezielle Einzelprodukt zu einer betriebsindividuellen Preisabsatzfunktion und zu einem Marktpreis zu kommen, ohne Rücksicht auf die Kosten. Für diesen speziellen Fall der Einzelfertigung läßt sich also, wie man erkennen kann, keine Preisabsatzfunktion aufstellen bzw. die Preisabsatzfunktion schrumpft zu einem Punkt im Koordinatensystem zusammen, der sich nach Abschluß der Verhandlungen als der individuelle Einigungspunkt zwischen Anbieter und Nachfrager ergibt[1]. Damit ist aber die Anwendung von preistheoretischen Modellen, die auf dem Vorhandensein einer Preisabsatzfunktion aufbauen, ausgeschlossen,und man muß "einen anderen Weg zur Bestimmung der Preisforderung einschlagen"[2]. Zudem setzt die Bildung einer Preisabsatzfunktion in den Modellen der Oligopol- und Monopoltheorie weiterhin voraus, daß eine "polypolistische Nachfrage" vorhanden ist. Im vorliegenden Fall steht jedoch der oligopolistischen Angebotsseite ein Nachfragemonopolist gegenüber. In einer derartigen Marktform kann also aus zwei Gründen sich kein marktmäßiger Preis bilden. Der Preis kann nur aufgrund von Verhandlungen zwischen den beiden Kontrahenten zustandekommen[3]. Dabei wird die anbietende Seite, d. h. der Auftragnehmer, in jedem Fall versuchen, von seinen Selbstkosten als Verhandlungsgrundlage auszugehen und diese als Mindestgrenze durchzusetzen. Die VPöA akzeptieren von vornherein die Selbstkosten als Preisuntergrenze in den Verhandlungen.
Nach den VPöA akzeptiert der öffentliche deutsche Auftraggeber die Kalkulationsunterlagen des Auftragnehmers als gemeinsame Verhandlungsgrundlage, während in den USA der öffentliche Auftraggeber mit eigenen Kalkulationsunterlagen in die jeweilige Preisverhandlung geht[4].
So kommen wir zum Schluß, daß die Forderung der LSP nach einer Preisbildung auf Grundlage der Selbstkosten der Unternehmung (aus praktischer Sicht) nicht ungerechtfertigt ist, da die in der Theorie unterstellten Prämissen des Preisbildungsprozesses für den Fall der Auftragsfertigung in praxi nicht relevant sind.

---

1) In diesem Sinne äußert sich auch: LAYER, Manfred, Die Festlegung der Preisforderung bei Kundenfertigung, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard KRÜGER, zu seinem 65. Geburtstag, gewidmet von Freunden, Kollegen und Schülern, hrsg. v. Manfred LAYER und Heinz STREBEL, Berlin 1969, S. 223-250, hier: S. 224

2) LAYER, Kundenfertigung, a.a.O., S. 224

3) Zur Theorie des Verhandelns, s.: KRELLE, Preistheorie, a.a.O., S. 406ff.

4) S. hierzu auch: S. 224 ff.

4 Grundsätze und Verfahren der ordnungsmäßigen Selbstkosten-Ermittlung nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA

41 Die Ordnungsmäßigkeit der Kostenrechnung als Grundforderung preisrechtlicher Vorschriften

Als erstes seien die Anforderungen der deutschen und amerikanischen preisrechtlichen Vorschriften bezüglich des organisatorischen Rahmens der Kostenrechnung als Grundlage der Preisermittlung einer Betrachtung unterzogen. Auf die Fragen der Organisation der Kostenrechnung als Voraussetzung einer ordnungsgemäßen Kosten- und Preisermittlung gehen die LSP - im Gegensatz zu den LSÖ[1] - und die ASPR nicht näher ein. Sie setzen bei dem für die Übernahme eines öffentlichen Auftrages in Betracht gezogenen Unternehmen ein "geordnetes Rechnungswesen"[2] voraus. So meint EBISCH hierzu:" Das Rechnungswesen (muß) im Rahmen des geltenden Rechts den anerkannten Grundsätzen der betriebswirtschaftlichen Lehre und Praxis entsprechen[3]".

Bestehen Mängel in der Kostenrechnung des Auftragnehmers, so kann vor Auftragserteilung deren Behebung und eventuelle Nachprüfung durch eine öffentliche Preisprüfstelle verlangt werden[4].

---

1) LSÖ Nr. 4 und Nr. 5, in: FLOTTMANN, Erich, Handbuch des Preisrechts. ABC der wichtigsten Preisbegriffe und Preisvorschriften, Stuttgart 1943, S. 67 f.

2) ASPR 3-403.5; ASPR 3-801.3 (b) (4); ASPR 3-803 (a); ASPR 15-203 (d); LSP Nr. 2, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 154, s. auch: S. 160; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 2, S. 4 ff.

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 154, der die einzelnen zu beachtenden Grundsätze aufführt. ASPR 3-403 (a) (5), ebenso ASPR 3-404.4 (c) als Voraussetzung für Incentive Clauses und ASPR 3-405.1 (b) als Bedingung für Selbstkostenerstattungspreise; s. auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 65 f. und S.207 ff.

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 303; ABEI § 7 (1), in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 24, S. 7

Bei einer erstmaligen Auftragserteilung kann daneben eine allgemeine umfassende Prüfung des gesamten Unternehmens des Auftragnehmers durch öffentliche (Preis-)Prüfer in kostenrechnerischer, finanzieller und produktionstechnischer Hinsicht erfolgen[1], um seine allseitige Eignung zur qualifizierten Auftragsdurchführung sichergestellt zu sehen.

Ein grundsätzliches Problem in der Kostenrechnung ist die Frage nach der notwendigen und nach der maximal möglichen Genauigkeit der Kostenrechnung[2] unter Berücksichtigung der zwangsweisen Begrenzung des möglichen Aufwandes wegen der gleichzeitigen unumgänglichen Forderung nach Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung[3]. Die Genauigkeit der Kostenrechnung hängt jedoch von verschiedenen Faktoren ab; sie kann deshalb immer nur eine relative sein. Gemeinkostenverrechnung und die Problematik der Fixkosten-Zurechnung relativieren die Aussagekraft der Daten der Kostenrechnung[4].

Hauptziel der Kostenrechnung im Rahmen der LSP und der ASPR ist die genaue kostenverursachungsgemäße Verrechnung der Kosten zur Vermeidung eventueller Falschverrechnungen[5]. Das Bestreben nach Vermeidung der Doppelverrechenbarkeit ist eine der Bedingungen der Ordnungsmäßigkeit der Kostenrechnung gemäß der preisrechtlichen Vorschriften.

---

1) ASPR 1-900 ff. und ASPR 3-801.3 (3)/(4); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 167 f. und S. 170

2) DORN, Gerhard, Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung, a.a.O., S. 56 ff.; RODENSTOCK, Rolf, Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950, S. 13 ff.; RIEBEL, Paul, Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in: NB 1959, 12. Jg., S. 41-45, hier: S. 41 ff.

3) ASPR 3-801.3 (b) (6) und ASPR 3-807.3 (d); s. auch: BLOCKER, John G., WELTMER, W. Keith, Cost Accounting, New York, Toronto, London 1954, 3. Aufl., S. 127 f.

4) BLOCKER, Cost Accounting, a.a.O., S. 127 f.; FISCHER, Guido, Kosten und Preis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilh. Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 330-339, hier: S. 334

5) ASPR 3-1003.2 (c); ASPR 15-204 (a); ASPR 15-205.29; ASPR 15-205.34 (b); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 208 und S. 374; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 2, S. 6, Nr. 4, S. 1, Nr. 11, S. 2; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 11, S. 5, Nr. 22, S. 6

42 Der Kostenbegriff in den preisrechtlichen Vorschriften und der Literatur der BRD und der USA

In der deutschen wie in der amerikanischen Literatur nimmt der Begriff der Kosten eine zentrale Stellung ein. Als Kosten - ganz allgemein - bezeichnet man diejenigen Mittel bzw. die Summe der Werte, die man aufwenden muß, um einen bestimmten (neuen) Wert oder eine Leistung zu erzielen. Diese allgemeine Definition der Kosten, die dem üblichen Sprachgebrauch entspricht, wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur generell dahingehend eingeschränkt, daß man unter "Kosten" nur diejenigen aufgewendeten Werte versteht, die für die Erstellung der eigentlichen betrieblichen Leistung[1] einer Unternehmung anfallen. Dieses kommt in einer Vielzahl von Kostendefinitionen in der deutschen und - in geringerem Maße - in der amerikanischen Literatur zum Ausdruck.

"Die Kosten werden aus Menge und Wert der für die Leistungserstellung verbrauchten Güter und in Anspruch genommenen Dienste ermittelt", definieren die LSP[2].

Stellt man den LSP die Kostendefinition von KILGER: "Kosten sind der bewertete Verbrauch von Produktionsfaktoren für die Produktion und den Absatz betrieblicher Produkte und die Aufrechterhaltung der hierfür erforderlichen Kapazitäten"[3] und von SCHMALENBACH: "Kosten sind die in der Kostenrechnung anzusetzenden Werte der für die Leistungen verzehrten Güter"[4] gegenüber, so läßt sich ohne weiteres erkennen, daß die Definition der LSP dem "wertmäßigen Kostenbegriff" zuzuordnen ist.

---

1) Unter der "Leistung" ist das dem Unternehmenszweck gemäß zu erstellende Produkt zu verstehen.

2) LSP Nr. 4 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 172; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 2 f.

3) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 20

4) SCHMALENBACH, Eugen, Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen, 7. Aufl., 1956, S. 6

Demgegenüber sagen die ASPR: "Costs include all expenses of contract performance which are reasonable, allocable to the contract, consistent with sound and generally accepted accounting principles and practices, and not excluded by the contract"[1].

Damit steht eine präziser gefaßte Definition der LSP einer allgemeiner gehaltenen divergierenden Kostendefinition der ASPR gegenüber.

Die wesentliche Frage ist nun diejenige nach dem "materiellen"[2] Inhalt der beiden Kostenbegriffe.

Aus der Definition der ASPR ist klar abzulesen, daß als Kosten nur die Aufwendungen für die eigentliche Leistungserstellung -d.h. für den einzelnen Auftrag - anerkannt werden. Wenn dabei auch nicht - im Sinne der deutschen Definitionen des wertmäßigen Kostenbegriffes - ausdrücklich auf die "Mengen und Werte der verzehrten Güter" Bezug genommen wird, so ist aber unseres Erachtens der Hinweis auf "all expenses of contract performance" nur in der Bedeutung des "Güterverzehrs" zu verstehen - nur daß dies entsprechend der amerikanischen Gewohnheit "monetär" ausgedrückt wurde. Hierbei ist bei den ASPR ein Gutsbegriff im weiten Sinne zu unterstellen, so wie ihn KOSIOL versteht[3], da in der Kostendefinition der ASPR auch Dienstleistungen als "Güter" eingeschlossen sind. Zudem werden auch Steuern grundsätzlich als Kosten - mit bestimmten Ausnahmen - angesehen[4]. Nicht zu beantworten ist aus der Definition der ASPR heraus die Frage nach den anzuwendenden Bewertungsgrundsätzen - wie dies auch bei dem wertmäßigen Kostenbegriff der Fall ist[5].

---

1) ASPR E-509.4; s. auch: ASPR 15-201.3(a); zum Verständnis des Inhaltes der Kostendefinition der ASPR muß man auch die in ASPR 15-205 angeführten Kostenarten berücksichtigen.

2) Unter "materiell" verstehen wir hierbei den Inhalt des Kostenbegriffes hinsichtlich "Menge" und "Wert" der erfaßten Güter und Dienste, wobei wir uns bezüglich des Kostencharakters von dem Kriterium des wertmäßigen Kostenbegriffes leiten lassen, wie sie von KOSIOL und THIELMANN aufgestellt wurden (KOSIOL, Erich, Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Rudolf Seyffert zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. v. Erich Kosiol und Friedrich Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 7-37, hier: S. 9 ff.; THIELMANN, Kurt, Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1964, S. 38)

3) KOSIOL, Kritische Analyse, a. a. O., S. 12

4) ASPR 15-205.41

5) Siehe hierzu S. 85 f.

So sehr bisher auch eine weitgehende Übereinstimmung zwischen der Definition der LSP und der ASPR zu finden war, nach der beide Definitionen als "wertmäßige Kostenbegriffe" entsprechend der Unterteilung der deutschen Kostenbegriffe anzusehen sind, so besteht doch ein wesentlicher Unterschied in der Tatsache, daß die amerikanische Kostenrechnung keine kalkulatorischen Kostenarten kennt, sondern nur die Verrechnung der effektiv angefallenen Kosten zuläßt. Genauer betrachtet sind die Divergenzen aber nicht so groß wie es auf den ersten Blick erscheinen mag.

LSP als auch ASPR verrechnen den Unternehmerlohn auf kalkulatorischer Basis. Sowohl nach den deutschen als auch nach den amerikanischen Vorschriften dürfen Wagniskosten nur angesetzt werden, wenn eine andere Versicherungsmöglichkeit nicht besteht; dann müssen die zulässigen Wagniskosten kalkulatorisch ermittelt und verrechnet werden. Abschreibungen können nach den LSP nur linear (von Sonderabschreibungen abgesehen), nach den ASPR linear oder degressiv abgesetzt werden, wobei zwischen der kostenrechnerischen und der bilanziellen in dem Fall kein Unterschied besteht. Kalkulatorische und Buch-Zinsen "können" nach den LSP verrechnet werden, nach den ASPR ist dies grundsätzlich nicht gestattet.

Bevor wir noch auf die Frage des Wertansatzes in den Definitionen der LSP und ASPR eingehen, wollen wir zunächst noch einige weitere amerikanische Definitionen zum Vergleich neben diejenige der ASPR stellen.

Das in den USA in Wirtschafts-, Bilanz- und Kostenrechnungsfragen sehr einflußreiche American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) bezeichnet die Kosten als "the amount measured in money, of cash expended or other property transferred, capital stock issued services received or to be received"[1].

---

1) MURPHY, Mary E., Auditing and Theorie, Homewood, Ill., 1963, S. 283; diese Definition wurde erst im Jahre 1957 veröffentlicht; in der gleichen Richtung werden die Kosten auch definiert von: ANTHONY, Robert N., Management Accounting, Homewood, Ill., 1956, S. 58; SEILER, Robert E., Principles of Accounting, Columbus, Ohio, 1967, S. 166; der Civil Code Aeronautics Act von 1938 spricht von dem "amount of money actually paid" (TOWNS, Charles H., Impact of Government on Cost Accounting, in: Handbook of Cost Accounting Methods, hrsg. v. J.K. LASSER, Toronto, New York, London 1954, 3. Aufl., S. 373-409, hier: S. 387) während: MATZ-CURRY-FRANK die Kosten "in the broadest sense ... (as) the foundamental data of all accounting" sehen (MATZ, A., CURRY, Othel J., FRANK, George W., Cost Accounting, Cincinnati, San Francisco, Chicago, New Rochelle, N.Y., Dallas 1957, 2. Aufl., S. 7)

Viele amerikanische Autoren geben explizit überhaupt keine Definition der Kosten an - und wenn, meistens in der angeführten breiten Auffassung, die praktisch der allgemeinen Bedeutung des Begriffes der Kosten im täglichen Sprachgebrauch entspricht[1], was allerdings der wissenschaftlichen Klarheit des Kostenbegriffes und einer Vergleichbarkeit nicht gerade förderlich ist[2].

In der deutschen Literatur lassen sich die amerikanischen Kostendefinitionen denjenigen von RIEGER, der von den Kosten als "Aufwandentgelt" spricht[3], von LINHARDT, welcher Kosten als "Kapitaleinsatz" bezeichnet[4] und von FETTEL, dessen Definition lautet: "Kosten sind Ausgaben für die käuflich erworbenen und im Betriebsprozeß eingesetzten (fremden) Produktionsmittel"[5], gegenüberstellen. Diese drei Autoren, die einen sinngemäß gleichen "monetären" Kostenbegriff vertreten, bezeichnet THIELMANN als die "Nominalisten"[6], neben denen - grob eingeteilt - die Vertreter des "wertmäßigen" und als Sonderstellung KOCH mit dem "pagatorischen" Kostenbegriff stehen[7].

---

1) KOCH spricht in diesem Sinn von den "Kosten schlechthin" (KOCH, Helmut, Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966, S. 50 f.)

2) TOWNS, Impact of Government, a. a. O., S. 388

3) RIEGER, Wilh., Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Erlangen 1959, 2. Aufl., S. 59

4) LINHARDT, Kosten und Kostenlehre, a. a. O., S. 124 f.

5) FETTEL, Johannes, Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfB 1959, 29. Jg., S. 567-569, hier: S. 567

6) THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 155 f.

7) S. hierzu: THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 34 ff. und S. 164 ff.

Auf das Problem der "geschenkten Produktionsmittel", die bei den Nominalisten konsequenterweise keine Berücksichtigung finden dürfen, da in diesem Fall keine Hingabe in Geld stattgefunden hat[1], gehen die amerikanischen Definitionen nicht ein.

Auch das Problem des Kostencharakters der Steuern wird in den amerikanischen Definitionen nicht näher berührt. Die Schwierigkeit liegt bei dieser Frage in der Auslegung des Umfanges des Begriffes der Produktionsmittel. Definiert man diese im Sinne von KOSIOL "im weitesten Sinne", dann lassen sich auch die Kostensteuern des Betriebs begrifflich unter "Produktionsmittel" subsummieren[2]. LINHARDT geht diesem Problem durch die Definition der "Kosten als Kapitaleinsatz" aus dem Weg, da nach seiner Meinung in jedem Fall die Zahlung von Steuern einen Einsatz von Kapital darstellt[3].

Abweichend von dem amerikanischen monetären Kostenbegriff seien noch zwei weitere "amtliche" Definitionen angeführt, die ähnlich den älteren deutschen wertmäßigen Kostendefinitionen teilweise enumerativ die "zulässigen" Kostenbereiche und Kostenarten angeben; so bestimmt die "Treasury Decision 5000": "The cost of a particular contract ... shall be the sum of:

---

1) THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 159 f. und S. 170 ff.; s. auch: KOCH, Helmut, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfhF 1958, 10. Jg., S. 355-399, hier: S. 367 ff., der sich ausführlich mit diesem Problem befaßt.

2) KOSIOL, Kritische Analyse, a. a. O., S. 11 f.; THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 161

3) LINHARDT, Kosten und Kostenlehre, a. a. O., S. 124; THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 161; KOSIOL, Kritische Analyse, a. a. O., S. 12 ff; GUTENBERG, führt beispielshalber die Steuern als Begriff im Rahmen seiner Kostendefinition explizit auf (GUTENBERG, Produktion, a. a. O., S. 228); TOWNS, der gegenüber den übrigen amerikanischen Autoren eine genauere "enumerative" Definition der Kosten gibt, führt ebenfalls ausdrücklich unter den aufgezählten Kostenarten "taxes" an (TOWNS, Impact of Government, a. a. O., S. 388)

(1) The direct costs, including therein expenditures for materials, direct labor, and direct expenses, incurred by the contracting party in performing the contract ...

(2) The proper proportion of any indirect costs (including therein a reasonable proportion of management expenses) incident to and necessary for the performance of the contract ... .

Such cost is made up for the following elements:

(1) Manufacturing costs
(2) Miscellaneous direct expenses
(3) General expenses, which are the sum of direct engineering expenses, usually termed "engineering overhead", and expenses of distribution, servicing, and administration.

(4) Guarantee expenses, which are expenses incurred after the delivery or installation of the product and which are still part of the contract."[1)]

Dieser Definition sei diejenige des "Unfair Practices Act (Section 17026)" des Staates von Kalifornien zur Seite gestellt:

"'Costs' as applied to production includes the cost of raw material, labor and all overhead expenses of the producer.
'Costs' as applied to distribution means the invoice or replacement costs, whichever is lower, of the article or product to the distributor and vendor, plus the cost of doing business by the distributor and vendor."[2)]
"Overhead expenses" sind dabei "all costs of doing business incurred in the conduct of the business and shall include without limitation the following items of expense: labor, (including salaries of executives and officers), rent, interest on borrowed capital, depreciation, selling cost, maintenance of equipment, delivery costs, credit losses, all types of licenses, taxes, insurance and advertising."[3)]

---

1) MATZ, Cost Accounting, a. a. O., S. 13 f., der die TD 5000 als "the most important regulation" bezeichnet

2) TOWNS, Impact of Government, a. a. O., S. 388

3) TOWNS, Impact of Government, a. a. O., S. 388

Bemerkenswert ist unseres Erachtens die Tatsache, daß die amerikanische Literatur im wesentlichen dem monetären Kostenbegriff, die "amtlichen" Kostendefinitionen dem wertmäßigen Kostenbegriff (im Sinne der deutschen Unterteilung) folgen. Das Festhalten am monetären Kostenbegriff hat vermutlich seinen Grund mit in der fehlenden Trennung zwischen der Finanzbuchhaltung und der Kostenrechnung in den USA.

Stellt man nun den monetären und den wertmäßigen Kostenbegriff gegenüber, so erkennt man als besonderen Vorteil des monetären Kostenbegriffes eine absolute Exaktheit. "Die durch das Merkmal der Bewertung für den nichtpagatorischen Kostenbegriff gegebene Unbestimmtheit ist bei den Nominalisten durch die Erfassung effektiver Ausgaben völlig beseitigt. Auch die Widerspruchslosigkeit ist in allem gewahrt. Rechentechnische und zweckbedingte Gesichtspunkte sind bei der Begriffsbildung völlig außer aucht geblieben. Wir glauben, ... in ganz besonderem Maße von einem einfachen Begriff sprechen zu können."[1)]

Der weitere Vorteil dieses Kostenbegriffes liegt darin, daß der Sachverhalt, der in den Kosten erfaßt wird, klar abgegrenzt ist gegen andere relevante Begriffe wie Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und deren Pendants wie Einzahlungen, Einnahmen, Erträge und die jeweils damit erfaßten Sachzusammenhänge[2)]. Diese Feststellung gilt jedoch nur für die deutschen Kostenbegriffe, die seit SCHMALENBACH eine präzise Abgrenzung erfahren haben[3)].

In der amerikanischen Literatur, die nur dem monetären Kostenbegriff folgt und infolge der fehlenden Trennung zwischen Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung keine Abgrenzungsprobleme wie die deutsche Kostenrechnung kennt, werden dagegen die Begriffe: Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand, Kosten (expenditure, expense, cost) synonym gebraucht - ohne daß dies der formellen und materiellen Eindeutigkeit des monetären Kostenbegriffes schadet.

---

1) THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 163

2) THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 163

3) SCHMALENBACH, Kostenrechnung, a. a. O., S. 6;
KILGER, Wolfgang, Kurzfristige Erfolgsrechnung, Wiesbaden 1962, S. 19

Diese mangelnde Abgrenzung der verwendeten Begriffe, die bei einem Vergleich von Kostenarten keine präzise wörtliche Übersetzung gestatten - so werden z. B.: "Aufgewandte Kosten" sowohl als "cost incurred" oder als "incurred expense" bezeichnet -, wird selbst von amerikanischen Autoren beklagt, die vor allem eine klare begriffliche Trennung zwischen "cost" und "expense" vermissen[1]. Die Folge dieser Tatsache ist die bei MATZ geäußerte Auffassung, daß der Kostenbegriff - in amerikanischen Veröffentlichungen - "sehr schwer faßbar"[2] sei.

Für die Nominalisten - und damit auch für die amerikanischen Autoren - taucht ein Bewertungsproblem, wie es sich für den wertmäßigen Kostenbegriff ergibt, nicht auf, da sich der monetäre Kostenbegriff nur in der finanziellen Ebene bewegt. Der Geldbetrag als Kostenbetrag impliziert das Bewertungsproblem als bereits gelöst. Insoweit ist also der monetäre Kostenbegriff eindeutig und widerspruchsfrei[3] im Gegensatz zum wertmäßigen Kostenbegriff, der bezüglich der Bewertung "unbestimmt" ist.

Um den wertmäßigen Kostenbegriff eindeutig werden zu lassen, bedarf es der Angabe des anzuwendenden Wertansatzes. Bei der Vielzahl der möglichen Wertansätze im Rahmen des wertmäßigen Kostenbegriffs zwingt dies zunächst zur Angabe des mit der Kostenrechnung verfolgten Zwecks, aus dem wiederum der entsprechende Wertansatz abzuleiten ist. Unter diesem Gesichtspunkt ist der wertmäßige Kostenbegriff zweckbedingt bzw. zweckorientiert[4].

Die Zielsetzung der LSP und der ASPR ist die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (= Preiskalkulation). Je nachdem, ob es sich dabei um eine Vorkalkulation (Selbstkosten-Festpreis und -Richtpreis) oder um eine Nachkalkulation (Selbstkosten-Erstattungspreis) handelt, sind unterschiedliche Wertansätze zu verwenden.

---

1) MATZ, Cost Accounting, a. a. O., S. 7 f.; ANTHONY, Management Accounting, a. a. O., S. 58; MURPHY, Auditing and Theory, a. a. O., S. 283 f.

2) MATZ, Cost Accounting, a. a. O., S. 7

3) THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 163

4) Siehe hierzu auch: SCHMALENBACH, Kostenrechnung, a. a. O., S. 138

Uns ist nur ein Autor bekannt, und zwar HATHEYER, der in seinem Kostenbegriff das Bewertungsproblem explizit mit berücksichtigt hat, wenn er sagt: "In ... Leistungsbetrieben sind es oft nicht die Güter, welche in irgendeiner Form einem Verzehr unterworfen sind, sondern nur die ihnen anhaftenden Werte und wirtschaftlichen Werte im weiteren Sinn. Es ist daher richtiger, von einem Werte- als von einem Güterverzehr zu sprechen."[1)]
HATHEYER trennt bewußt den Begriff des Gutes von dem des Wertes und geht damit nicht den Weg der anderen Autoren des wertmäßigen Kostenbegriffes, die Wert und Gut gleichsetzen. In diesem Sinn definiert er: "Unter Kosten versteht man im allgemeinen die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zwecksetzung aufgewandten errechenbaren Wertverzehre; oder mit anderen Worten: Kosten sind die im organisierten Betrieb aufgewandten errechenbaren Wertverzehre"[2)].
Ein Gut kann also in Abhängigkeit von der Zielsetzung durchaus zu unterschiedlichen Wertansätzen führen. Demgemäß ist die Kostendefinition von HATHEYER eindeutig im Vergleich zu derjenigen der anderen Vertreter des wertmäßigen Kostenbegriffs.
Der von HATHEYER vertretenen Auffassung des wertmäßigen Kostenbegriffes ist diejenige von BOSSHARDT zur Seite zu stellen, da der Kostenbegriff des letzteren ebenfalls "eindeutig" ist. BOSSHARDT geht von vornherein von der Zielsetzung der Preisermittlung, welche auch LSP und ASPR unterstellen, als der für die Kostenrechnung geltenden Zwecksetzung aus[3)].
Damit kann man den Kostenbegriff von BOSSHARDT als den für die LSP (und ASPR) am besten geeigneten bezeichnen.
BOSSHARDT definiert die Kosten als das, "was zur Erstellung der jeweiligen wirtschaftlichen Leistung wirklich notwendig ist bzw. beiträgt"[4)]. Damit fragt

---

1) HATHEYER, Ernst, Vom Wesen der Kosten, Schriftenreihe "Betriebswirtschaft", hrsg. v. J. ZIEGLER, Berlin 1931, Heft 4, S. 13, zit.nach: THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 52

2) HATHEYER, Vom Wesen der Kosten, a. a. O., S. 11

3) BOSSHARDT, Fritz, Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948, S. 27

4) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 183 und S. 201; THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 151 und S. 154

BOSSHARDT nicht, was an "Kosten zur Leistungserstellung und Betriebsbereitschaft" angefallen ist sondern welche Güter und Dienste effektiv in die Leistung eingegangen sind, womit er mehr stück- oder auftragsbezogen denkt[1]. Der wertmäßige Kostenbegriff ist inhaltlich im Sinne von BOSSHARDT umfassender als der leistungsmäßige[2]; beim wertmäßigen Kostenbegriff verläßt man die rein leistungsproportionale Kostenrechnung und bezieht Ausgabengesichtspunkte in den Kostenbegriff mit ein.
Bei der Frage nach dem wertmäßigen Kostenbegriff der LSP darf man jedoch die übergeordnete Zielsetzung der langfristigen Sicherung der Existenz des Unternehmens nicht außer Acht lassen, welche dazu führt, daß man faktisch den "eindeutigen" Kostenbegriff von BOSSHARDT wieder erweitern muß - durch die bewußte Einbeziehung von finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten.

---

1) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 39; THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 139; BOSSHARDT selbst meint dazu, in der Kostenrechnung gehe es nicht um die "Periode" sondern um die "Leistungseinheit" (S. 188) - damit stellt er eindeutig die Aufgabe der Kalkulation und der Selbstkostenermittlung in den Vordergrund (BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 181)

2) BOSSHARDT spricht in dem Zusammenhang von dem "leistungsmäßigen Kostenbegriff" (BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 201; THIELMANN, Kostenbegriff, a. a. O., S. 136)

43 Die Verfahren der Kostenrechnung und ihre Beurteilung im Sinne der preisrechtlichen Vorschriften

431 Voll- oder Grenzkostenrechnung als Grundlage der Selbstkostenpreis-Ermittlung?

Wir haben im dritten Kapitel gezeigt, daß ein Selbstkostenpreis nur durch Verhandlungen zustandekommen kann, wenn es sich um eine mittel- oder langfristige Auftragsfertigung[1] eines neuen Produkttyps oder eines einzelnen Produkts handelt. Als Beispiel sei an ein rein militärisches Gut oder an ein Einzelprodukt gedacht.

In diesem Zusammenhang wollen wir nun die Frage untersuchen, inwieweit in dieser speziellen Produktionsart die Anwendbarkeit der Grenzkostenrechnung möglich ist[2] und welche Bedeutung der Preisuntergrenze in diesem Rahmen zukommt.

Im voraus kennt der Anbieter gemäß der Grenzkostenrechnung nur seine absolute Preisuntergrenze[3] in Gestalt der anfallenden proportionalen Kosten. Mit dieser Preisuntergrenze ist diejenige Grenze bestimmt, ab der es sich für den Unternehmer lohnt, den Auftrag anzunehmen[4] - vorausgesetzt, daß die Fertigungskapazitäten nicht knapp sind. Neben

---

1) NÄHRIG, Werner - ZIEGLER, Hans, Kosten- und Leistungsrechnung bei langfristiger Einzelfertigung, Wiesbaden 1961, S. 13 f.

2) Nach Abschluß dieser Arbeit erschien ein Aufsatz von H. JACOB, in dem er auf der Grundlage von Grenzkosten und Deckungsbeiträgen/-zuschlägen mit Hilfe der ganzzahligen Programmierung Modelle für die optimale Planung von Produktionsprogrammen bei Einzelfertigung entwickelt. (H. JACOB, Zur optimalen Planung des Produktionsprogramms bei Einzelfertigung, in: ZfB 1971, 41. Jg., S. 495-516)

3) NÄHRIG, Leistungsrechnung, a.a.O., S. 49 ff., wo im einzelnen auf die Möglichkeiten und Grenzen der Grenzpreisrechnung im Rahmen der Einzelfertigung eingegangen wird, die vorwiegend zur Ermittlung der betrieblichen Preisuntergrenze dient; s. zu diesem Problem auch: SCHULTHEISS, Rainer, Bestimmungsgrößen für den preispolitischen Spielraum der Unternehmung, in: ZfR 1967, 13. Jg., S. 174 u. S. 180-184, hier: S. 182 ff.

4) Zur Preisuntergrenze bei Einzelfertigung, s.: KILGER, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 577 f.

den proportionalen Kosten können auch - durch die Auftragsannahme bedingt - nicht abbaufähige Fixkosten mit in die Preisuntergrenze eingehen, wenn durch die Hereinnahme des Auftrages bestimmte Potentialfaktoren statt abgebaut weiterhin eingesetzt werden müssen.

Daneben kann noch eine weitere Kostenkategorie für die Mindestpreisermittlung von Bedeutung sein. Tritt durch die Auftragsannahme der Fall ein, daß die Kapazität zum Engpaß wird, und muß - mangels quantitativer Anpassungsprozesse - der Auftrag abgelehnt werden, so hat der laufende Auftrag nicht nur die variablen sondern auch die Opportunitätskosten des abgelehnten Auftrags mit zu decken.

Nimmt man den Auftrag dagegen an und muß ein quantitativer Anpassungsprozeß durchgeführt werden, so schließt die Preisuntergrenze des neuen Auftrags die durch die Kapazitätserweiterung entstandenen zusätzlichen Fixkosten mit ein.
Die Verrechnung der angeführten Kosten auf die Kostenträger erfolgt für die Grenzkosten gemäß dem Kostenverursachungsprinzip. Für die Fixkosten, bei denen keine unmittelbare Kausalbeziehung zur Leistungserstellung besteht, ist eine kostenverursachungsgerechte Zurechnung nicht möglich. Die Verrechnung der fixen Kosten ist und bleibt ein normatives Problem, das letztlich auf eine nicht-verursachungsgerechte Durchschnittsbildung zur Verrechnung der fixen Kosten hinausläuft[1]. Für die Fixkostenverrechnung bietet sich nur - beim Vorhandensein eines Marktpreises - das Kostentragfähigkeitsprinzip[2], sonst die Verwendung von Deckungszuschlägen, an[3]. KILGER erhöht in diesem Sinn die Grenzselbstkosten um einen Fixkosten-Deckungszuschlag. Der Vorteil liegt darin, daß hierbei Beschäftigungsschwankungen und damit u. U.

---

1) MUNZEL, Die fixen Kosten, a. a. O., S. 56; DORN, Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung, S. 67 und S. 7o

2) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 620 ff.

3) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 575 ff.

ungedeckte Fixkosten ohne Einfluß auf die Preispolitik sind. Nachteilig ist dagegen die Tatsache, daß jeder Deckungszuschlag unter Berücksichtigung der individuellen Einflußfaktoren des einzelnen Auftrages nur geschätzt werden kann. Ein Kausalzusammenhang zum tatsächlich erzielbaren Marktpreis ist dabei nicht gegeben; erst eine Nachkalkulation nach Abschluß des Auftrages läßt erkennen, wie zutreffend oder abweichend die Schätzung des Deckungszuschlags war. Dabei kann der mögliche Spielraum (Soll = Ist) allerdings merklich aufgrund von Erfahrungssätzen eingeschränkt werden, so daß eine solche Schätzung durchaus als realistisch zu bezeichnen ist. Da im Falle von Selbstkostenerstattungspreisen bei Auftragsfertigung ohnehin nur ein vorläufiger Endpreis genannt werden kann (nur die effektiv anfallenden angemessenen Kosten werden ersetzt), dürfte das von KILGER vorgeschlagene Verfahren - wirklichkeitsnahe Schätzungen unterstellt - u. E. auch zu einer realistischen und akzeptablen Preisstellung führen.

Im Zusammenhang mit dem vorstehenden Problem ist aber noch ein besonderes Merkmal des Selbstkostenerstattungspreises zu beachten: die Garantie der Erstattung der vollen Selbstkosten einschließlich eines bestimmten Gewinnzuschlages bei öffentlichen Aufträgen, womit der öffentliche Auftraggeber dem Auftragnehmer nicht nur die Erstattung der variablen sondern auch der anteiligen fixen Kosten zusichert.

Die Forderung, daß die "langfristige" Preisuntergrenze stets gleich oder größer als die durchschnittlichen Selbstkosten sein soll, ist somit durch die preisrechtlichen Vorschriften erfüllt. Sie liegt (aufgrund des garantierten Gewinnzuschlags) wegen der für diese Vorschriften geltenden Zielsetzung der Erreichung eines angemessenen Mindestgewinnes[1] sogar

---

1) So weist GALLE für den Fall der Einzelfertigung darauf hin, daß für diesen Bereich Ausgangspunkt der Preisermittlung die Selbstkosten einschließlich eines branchenüblichen Risikos und eines Gewinnzuschlages seien, wobei sich diese Preisforderung im Verlaufe der Verhandlungen je nach der Stärke der Verhandlungsposition der Kontrahenten noch verändern kann; die empirische Preisuntergrenze gibt GALLE für die Maschinenindustrie mit folgenden Werten an:

immer über den durchschnittlichen Selbstkosten; dadurch ist zu keinem Zeitpunkt eine Benachteiligung zukünftiger Aufträge gegeben. Zugleich ist eine isolierte Betrachtung des einzelnen Auftrages bezüglich der Frage der Auftragsannahme möglich, ohne daß man bei dieser Entscheidung zukünftige Aufträge und deren Gewinnbeiträge berücksichtigen muß, vorausgesetzt daß die Gewinne zukünftiger Aufträge, die wegen eines sich noch in Abwicklung befindenden Auftrages abgelehnt werden müssen, nicht höher sind; ist dies der Fall, dann sind dem laufenden Auftrag die Opportunitätskosten des günstigsten abgelehnten Auftrags zuzurechnen.

Wegen der Garantie der Kostenerstattung besteht für den Auftragnehmer in der Schätzung des Auftragpreises kein Kostenrisiko. Es erhebt sich u. E. sogar die Gefahr, daß der Auftragnehmer bei Selbstkostenerstattungspreisen der Versuchung unterliegt, den Preis bei Angebotsabgabe bewußt zu niedrig anzusetzen, um den Auftrag zu erhalten in der Hoffnung, durch spätere Preiserhöhungen die fehlenden Kosten doch noch zu decken.

Prekär wird die Situation, wenn der Auftraggeber eine Kostenerstattungsobergrenze festlegt, da dann das Risiko der Kostenüberschreitung voll zu Lasten des Auftragnehmers geht. Der Vorteil liegt jedoch darin, daß aufgrund der Kenntnis der Obergrenze der Kostenerstattung unter Einbeziehung der variablen Kosten der geplante Deckungsbeitrag des Auftrages bekannt ist. In dem Fall ist die Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung ohne weiteres möglich.

Da grundsätzlich die Grenzkostenrechnung nach den Vorschriften der LSP nicht ausgeschlossen ist, besteht kein Grund zu einem Einwand gegen eine auf der Grenzkostenrechnung basierende Preisbildung.

Fortsetzung Fußnote 1), S. 47:
bei Vollbeschäftigung: Selbstkosten + 5 % Risikozuschlag + x % Gewinnzuschlag
bei Unterbeschäftigung: Selbstkosten + x % Gewinnzuschlag
(GALLE, Rolf, Die unternehmerische Politik am Absatzmarkt für Spezial- und Serienmaschinen, Mannheim 1957, Diss., S. 80 ff.)

Man muß daher die von EBISCH in Anlehnung an MELLEROWICZ geäußerte Ansicht ablehnen, wonach bei Auftragsfertigung - da von vornherein kein Marktpreis besteht - die Grenzkostenrechnung nicht anwendbar sei und nur die herkömmlichen Kostenverfahren in Ansatz gebracht werden könnten[1], es sei denn, man greife auf eine durch Einbeziehung der Fixkosten zur Vollkostenrechnung erweiterte Grenzkostenrechnung zurück[2].

In diesem Sinn propagiert MELLEROWICZ die von ihm konzipierte Fixkostendeckungsrechnung als geeignete Lösung[3]. Die Anwendbarkeit der Grenzkostenrechnung mit einer stufenweisen Fixkostendeckung - wie sie von AGTHE in Vorschlag gebracht[4] und von MELLEROWICZ in der Fixkostendeckungsrechnung weiterentwickelt wurde[5] - ist jedoch in der Literatur nicht ohne Widerspruch geblieben. So vertritt z. B. WILLE die Ansicht, daß die stufenweise Fixkostenverrechnung im Rahmen der Preiskalkulation (und der Betriebssteuerung) unbrauchbar sei[6].

TERRILL schlägt eine kombinierte Grenz-/Vollkostenrechnung vor, bei der unter Zugrundelegung des normalen Vollkosten-Kalkulationsschemas Grenzkosten und Vollkosten entnommen werden können. Hierdurch erhält man die jeweils für die anstehende Entscheidung notwendigen Kosten und

---

1) ENGELS, Wolfram, Exakte Kalkulation und praktikable Näherungslösung, in: ZfB 1963, 33. Jg., S. 167-178, hier: S. 177; HOFMANN, Rolf, Grundlagen der Kostenrechnung und Preiskalkulation im Maschinenbau, in: ZfR 1965, 11. Jg., S. 255-259, hier: S. 256; TERRILL, William A., PATRICK, Albert W., Cost Accounting for Management, New York 1965, S. 665

2) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 575 f., auf das gleiche Verfahren verweist auch EBISCH in Anlehnung an MELLEROWICZ und neuerdings auch MIZOGUCHI in Anlehnung an WRIGHT, D. C., (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 183 ff. und MIZOGUCHI, Kazuo, Direct Costing und Preisbestimmung, in: ZfbF 1969, 21. Jg., S. 123-130, hier: S. 125)

3) MELLEROWICZ, Kalkulationsverfahren, a. a. O., S. 208

4) AGTHE, Klaus, Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB 1959, 29. Jg., S. 404-418

5) MELLEROWICZ, Kalkulationsverfahren, a. a. O., S. 154 ff.

6) WILLE, Friedrich, Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung?, in: ZfB 1959, 29. Jg., S. 737-741, hier: S. 740

Kostengruppierungen[1]. Einen ähnlichen Vorschlag macht auch MUNZEL[2]. Gerade diese Tatsache aber, daß mit Hilfe der Grenzkostenrechnung die absolute bzw. die auftragsindividuelle Preisuntergrenze sich zweifelsfrei feststellen läßt, die den Unternehmer davor bewahrt, Aufträge abzulehnen, welche noch einen Beitrag zur Deckung der Fixkosten leisten, stellt den großen Vorteil der Grenzkostenrechnung (auf kurze Sicht) dar. Zugleich kann man sich bei der Auftragsfertigung - bezüglich der Preisbildung - elastisch an die individuellen Gegebenheiten des Auftraggebers, des eigenen Beschäftigungsstandes und der allgemeinen Branchen- und Konjunkturlage anpassen. Damit ist eine große preispolitische Flexibilität gegeben. Allerdings darf man hierbei den bei der Auftragsfertigung zwangsläufig auch langfristigen Aspekt der Notwendigkeit der Vollkostendeckung nicht außer Acht lassen. Mit anderen Worten: Je länger ein Auftrag eine Kapazität auslastet und je länger aus diesem Grunde auf Datenveränderungen des Marktes nicht reagiert werden kann, um so mehr muß darauf gesehen werden, daß die Forderung eingehalten wird, die langfristige Preisuntergrenze solle größer oder mindestens gleich den durchschnittlichen Selbstkosten sein, um eine volle Deckung der Kosten zu sichern. Diese Forderung ist allerdings von vornherein durch die Garantie der Erstattung der Selbstkosten aufgrund der preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Aufträgen erfüllt und braucht insofern unter dieser besonderen Konstellation nicht gesondert beachtet werden. Auf diese Weise besteht bei öffentlichen Aufträgen auf der Grundlage von Selbstkostenerstattungspreisen kein Risiko langfristiger Kostenunterdeckung.

---

1) TERRILL, Cost Accounting, a.a.O., S. 66 f.; RIEBEL, Paul, Zum Problem der Vollkostenrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Umschau 1964, 34, Jg., S. 133-136, hier: S. 134, der einen in die gleiche Richtung zielenden Vorschlag macht; s. ebenso: HOFMANN, Preiskalkulation, a.a.O., S. 257 ff.

2) MUNZEL, Die fixen Kosten, a.a.O., S. 79 ff.; VORMBAUM, Herbert, Voll- und Grenzkostenkalkulation als Grundlage der industriellen Vertriebspolitik, in: Absatzwirtschaft, hrsg. v. Bruno HESSENMÜLLER und Erich SCHNAUFER, Baden-Baden 1964, S. 567-594, hier S. 578 ff.

Für den Fall des Selbstkostenerstattungspreises müßten also gewissenhafte Preiskalkulationen unter der Verwendung von Deckungszuschlägen auf Basis einer Grenzkostenrechnung durchaus zu vom öffentlichen Auftraggeber zu akzeptierenden Preiskalkulationen führen.

Zur Anwendungsmöglichkeit der Grenzkostenrechnung aufgrund der geltenden Preisermittlungsvorschriften der BRD und der USA ist zu sagen, daß dieses Verfahren der Grenzkostenrechnung bis heute weder in der BRD noch in den USA offiziell von amtlicher Seite als zulässig anerkannt wurde.
Solange in den USA das AICPA die Grenzkostenrechnung nicht als mit den "Generally Accepted Accounting Principles" im Einklang stehend erklärt, werden weder die Steuerbehörden noch die SEC in Anerkennung der zentralen Stellung des AICPA in Kostenrechnungsfragen die Grenzkostenrechnung für zulässig erklären[1]. Damit steht dieses Verfahren aber nicht im Einklang mit den "Generally Accepted Accounting Principles" und infolgedessen auch nicht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der ASPR; aus diesem Grund dürften nach den Vorschriften der ASPR der Ermittlung der Selbstkostenerstattungspreise nur Vollkosten zugrundegelegt werden[2].
Nach den deutschen Vorschriften sind die Grenzkosten als Kalkulationsgrundlage nicht untersagt, aber die praktische Anwendbarkeit durch die Zielsetzung der LSP auf Erstattung der vollen Kosten doch eingeschränkt.

---

1) HORNGREN, Charles T., Cost Accounting. A Managerial Emphasis, Englewood Cliffs, N.J. 1962, S. 352; s. auch: KRUSE, H.G., Die Anerkennung des Direct Costing durch die Steuerbehörde der USA, Mannheim 1966, Diss., S. 58, 85, 138

2) S. hierzu: ASPR 3-801.1 und ASPR 3-808.1; S. hierzu auch: KILGER, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 669; ebenso: SCHNEIDER, Günter, Die Behandlung der fixen Kosten, a.a.O., S. 24; BRUMMET weist in einem Aufsatz darauf hin, daß gemäß den amerikanischen Vorschriften im Zusammenhang mit einem "Government Contract" ebenfalls von den Vollkosten als Berechnungsbasis auszugehen ist (BRUMMET, R.L., Direct Costing - Its Weaknesses and Its Strengths, NAA-Bulletin 1962 (3), Section 1, S. 61-68, hier: S. 64)

Prinzipiell maßgebend sind die "vollen Istkosten". Andere Verfahren der Kostenrechnung werden nach LSP Nr. 17 nur anerkannt, wenn sich ihre Ergebnisse nicht allzu weit von denjenigen auf Basis der vollen Istkosten entfernen.

Mit dieser Forderung wird die Vollkostenrechnung, deren zahlreiche Mängel gerade die Weiterentwicklung zur Grenzkostenrechnung induziert haben, zum Maßstab der Qualifikation der anderen Kostenrechnungsverfahren gemacht - was man zweifellos nur als anachronistisch bezeichnen kann. Die LSP verlassen sich lieber auf eine numerisch präzise, aber kostenrechnerisch ungenaue und nicht-verursachungsgerechte Vollkostenrechnung als auf eine kostenrechnerisch anerkannte und kostenverursachungsgerechte Kostenrechnungsmethode, die durch Vermeidung einer Durchschnittsbildung zu exakten Selbstkosten und Selbstkostenpreisen führt.

Hinsichtlich der Nachteile der Vollkostenrechnung sind noch einige Punkte anzufügen, die im nachfolgenden behandelt werden.

432 Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung als Grundlage der Selbstkostenpreis-Ermittlung?

Die LSP gehen - ohne andere Kostenrechnungsverfahren expressis verbis auszuschließen - grundsätzlich von der Istkostenrechnung aus[1], die im vorliegenden Fall allerdings nicht in theoretisch reiner Form angewandt wird[2]. Für den Fall der Selbstkostenerstattungspreise, in dem der endgültige Preis erst nachträglich mit Hilfe einer Nachkalkulation ermittelt wird, stellen die Istkosten scheinbar den einzig gangbaren Weg dar[3]. Nach Prüfung der angefallenen Istkosten auf ihre Angemessenheit hin wird der endgültige Selbstkostenerstattungspreis festgelegt.

Nachteil dieser Istkostenrechnung ist hauptsächlich die fehlende Trennung der Einflüsse der verschiedenen Kostenbestimmungsfaktoren, die Unmöglichkeit jeglicher Kostenkontrolle und Abweichungsanalyse sowie die allgemeine rechnerische Schwerfälligkeit des Systems der Istkostenrechnung. Diese Nachteile wurden durch die Verwendung längerfristig geltender Gemeinkostenzuschlagsätze etwas gemildert; hierdurch wurde auch eine gewisse Kostenkontrolle ermöglicht[4]. Das Verfahren der Istkostenrechnung wurde im Laufe der Zeit immer mehr verfeinert und führte schließlich über die Normalkostenrechnung zur Plankostenrechnung auf Voll- und Grenzkostenbasis[5]. Es ergibt sich die berechtigte Frage, ob die preisrechtlichen Vorschriften der LSP auch derartige Kostenrechnungsverfahren gestatten.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 4 und S. 180; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 27 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 2, S. 5

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 181; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 27 f.

3) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 28; SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 35

4) SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 41

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 180 ff.; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 27 ff.; SCHWARZ, Kostenträgerrechnung, a. a. O., S. 35 ff.

Die LSP erlauben gemäß Nr. 4 (4) auch die Anwendung anderer Kostenrechnungsverfahren als demjenigen der Istkostenrechnung, sofern die Nachweisbarkeit der nach den LSP allein zulässigen Istkosten gewährleistet ist. Dies ist bei den vorgenannten anderen Rechnungsverfahren wie der Normal- oder Plankostenrechnung stets der Fall[1], da sich aus den Normal-/Plankosten unter Berücksichtigung der periodenbedingten Kostenabweichungen die Istkosten entwickeln lassen.

Wie KILGER zeigt, kann man grundsätzlich auch in der Einzelfertigung mit Plankosten arbeiten, zumindest soweit als man eine nach Kostenstellen durchgeführte Planung und Kontrolle der Kosten praktizieren kann. Damit erfüllt man die Forderung der LSP nach einer wirtschaftlichen Betriebsführung als Voraussetzung der Angemessenheit der Kosten. Eine "typische" Plankalkulation ist jedoch für das Endprodukt der Einzelfertigung im Sinne der Plankostenrechnung nicht möglich[2]. Unter Umständen lassen sich allerdings bestimmte Baugruppen, die einer Serienproduktion entstammen, auf der Basis von Plankosten kalkulieren.

In jedem Fall kann man zur Ermittlung des endgültigen Selbstkostenpreises eine Standard-Nachkalkulation durchführen[3], die allerdings bestimmte Unterschiede zur Plankalkulation aufweist. Im Gegensatz zur Plankalkulation ist die Standard-Nachkalkulation auf die Ermittlung der Istkosten abgestellt, wobei jedoch eine Abweichungsanalyse angeschlossen wird.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 180; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 36 ff. und S. 53 ff.; s. auch: ASPR 15-201.1

2) HENZEL, Friedrich, Nachdenkliches zur Plankostenrechnung, in: ZfB 1953, 23. Jg., S. 521-530, hier: S. 529; KNAUER, Kalkulationsformen, a. a. O., S. 54

3) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 605 f.; MEDICKE, Werner, Geschlossene Kostenträgerrechnung und Artikelergebnisrechnung in der Grenzplankostenrechnung, in: Unbewältigte Probleme der Planungsrechnung, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e. V. (AGPLAN), Bd. 8, Wiesbaden 1964, S. 37-55, hier: S. 43

Nach LSP Nr. 17 (3) dürfen sich die Ansätze von Plankosten gemäß der Forderung von LSP Nr. 17 (2), wonach die LSP-Preise "auf wirklichkeitsnahen Ermittlungen" beruhen müssen, nicht zu weit von den Istkosten entfernen. Wie weit die Plan- und Istkosten auseinanderliegen, läßt sich erst nach Ablauf der Periode durch einen Soll-Ist-Vergleich feststellen; erst dann kann die Frage beantwortet werden, ob die aufgetretene Differenz noch im zulässigen Bereich der LSP Nr. 17 liegt oder nicht[1].

LSP Nr. 17 (3) ist unseres Erachtens in seiner vorliegenden Form tendenziell gegen eine Anwendung von anderen Kostenrechnungsverfahren - außer der Istkostenrechnung - gerichtet[2]. Hierbei übersieht unseres Erachtens der Gesetzgeber jedoch zwei positive Faktoren bei der Anwendung der Plankostenrechnung:

1) sie garantiert von allen vorhandenen Kostenrechnungsverfahren am besten die Erfüllung der Forderung nach Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung, kommt damit

2) dem Wunsch nach einer Begrenzung der Selbstkostenerstattung auf einer für beide Seiten annehmbaren Form entgegen und sichert dem öffentlichen Auftraggeber am ehesten die "Angemessenheit" der zu erstattenden Kosten. Zugleich kann man berechtigte, vom Auftraggeber zu akzeptierende Kostenabweichungen durch eine detaillierte Abweichungsanalyse genau ermitteln.

Der Gesetzgeber sollte deshalb bewußt bei Selbstkostenpreisen die Anwendung der Plankostenrechnung fördern, statt sie im Prinzip abzulehnen, wie aus dem bisherigen Vorgehen abzuleiten ist - zudem die Forderung nach Garantie der Istkostenermittlung im Fall der Anwendung der Plankostenrechnung immer gegeben ist. Der Vorteil des Einsatzes der Plankostenrechnung liegt darin, daß sie nicht nur eine genaue Kostenvorausschätzung sondern auch eine bessere Analyse der Kostenüberschreitungen erlaubt.

---

1) LSP Nr. 17, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 229; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 2, S. 4

2) In diesem Sinne meint EBISCH: "In Abs. 3 kommt der Grundsatz zum Ausdruck, daß trotz aller Konzessionen des Verordnungsgebers an die Individualität des Rechnungswesens die Aktualität der Bewertung nicht beeinträchtigt werden darf" (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 230); MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 17, S. 4 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 17, S. 2 f.

433 Die Verfahren des Kalkulationsaufbaus

Die deutschen preisrechtlichen Vorschriften lassen zwar expressis verbis gleichberechtigt die Anwendung aller Kalkulationsformen (Divisions-, Äquivalenzziffern-, Zuschlagskalkulation) zu, faktisch ist für die Selbstkostenpreisermittlung bei Auftragsfertigung jedoch nur die Zuschlagskalkulation[1] von Bedeutung; das gleiche gilt auch für die ASPR[2].

In LSP Nr. 10 (3) wird ein Mindestkalkulationsschema vorgegeben, das jedoch nach Bedarf unter branchenindividuellen Gesichtspunkten erweitert werden kann[3]. MICHAELIS bezeichnet in diesem Sinn die LSP als einen "Kalkulationsrahmen, in den die vielfältigen Kostenarten, Verrechnungs- und Kalkulationsformen der Betriebe eingepaßt werden können"[4]. Daneben sind die in LSP III angeführten Kostenarten im Rahmen des Kalkulationsschemas gesondert auszuweisen[5]. Die Kalkulation ist unter Umständen durch weitere ergänzende Unterlagen zu vervollständigen, um eine klare umfassende Beurteilung der Kalkulation und der für den Auftrag anfallenden einzelnen Kostenarten zu ermöglichen.

Die deutsche Bundesbahn hat dieses Verfahren der Einreichung der Angebotsunterlagen - wie es ähnlich auch in den ASPR vorgeschlagen wird - rationalisiert; "die Beschaffungsstellen (lassen sich) in der Regel nur die nach einem bestimmten Vordruck aufgestellten Selbstkostenpreis-Berechnungen vorlegen und erläutern ...; meist (werden) darüber hinaus keine Kostenun-

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 197 ff. und S. 207 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, VPöA § 5, S. 9 f.

2) ASPR 3-403 (5); ASPR 3-803 (a); ASPR 15-201.1

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 207 f.

4) MICHAELIS, Preisbildung, LSP, Allgemeine Vorbemerkung, S. 2

5) LSP Nr. 10 (4), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 207

Das Mindest-Gliederungsschema der LSP [1] beinhaltet:

Fertigungsstoffkosten

Fertigungskosten

Entwicklungs- und Entwurfskosten

Verwaltungskosten

Vertriebskosten

Selbstkosten

Kalkulatorischer Gewinn

Selbstkostenpreis

==========

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 206

terlagen verlangt und keine Prüfungen bei den Auftragnehmern durchgeführt"[1].

Auch die ASPR geben ein Kalkulationsschema vor; aber während das Mindestgliederungsschema nach den LSP zwingend anzuwenden ist[2], wird die Übernahme des Kalkulationsschemas[3] der ASPR völlig freigestellt und der Auftragnehmer ist durchaus berechtigt, eigene Kalkulationsschemata anzuwenden[4], wenn aus diesen alle zur Beurteilung der Kalkulation notwendige Daten eindeutig hervorgehen[5]. Ergänzende Angaben können gemäß den Vorschriften der ASPR im Rahmen der "Schedule of Accounting Information" verlangt werden[6]. Sobald ein Auftrag auf der Grundlage eines Selbstkostenrichtpreises oder eines Selbstkostenerstattungspreises[7] mit einem Gesamtwert von über $ 200.000.- vollendet worden ist, muß ein Abschlußbericht angefertigt werden[8].

Sowohl nach den Bestimmungen der LSP als auch der ASPR kann der öffentliche Auftraggeber verlangen, daß bei der Angebotsabgabe eine Erklärung angefügt wird, wonach die Kalkulationen mit den preisrechtlichen Vorschriften im Einklang stehen und die angegebenen Werte vollständig und zeitnah sind[9].

---

1) DIEDERICH, Kostenpreis, a.a.O., S. 43, Fußnote 2, unter Bezugnahme auf: BÖTTCHER, Das Beschaffungswesen der Deutschen Bundesbahn, in: Öffentlicher Auftrag - öffentlicher Preis, Hannover 1958, S. 80 f.

2) LSP Nr. 10 (3), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 206

3) Zum Kalkulationsschema der ASPR, s.: ASPR F-200.633 (Contract Pricing Proposal)

4) Als Beispiel eines privaten Kalkulationsschemas, das zur Selbstkostenpreisermittlung bei öffentlichen Aufträgen angewandt wird, s.: TERRILL, Cost Accounting, a.a.O., S. 668, Abb. 23-11

5) ASPR F-200.546

6) S. hierzu die "Vertragstypen": CPAF, CPIF, CPFF

7) ASPR 21-401

8) ASPR F-200.1500 "Report of Contract Completion"

9) ASPR 3-807.3 (a); ASPR 1-903.1/.2, wodurch bestimmte Mindesterfordernisse hinsichtlich der finanziellen und produktionstechnischen Möglichkeiten des Auftragnehmers als Voraussetzung eines Auftragserhalts gesichert werden sollen (für Unternehmen des Small Business wird ein entsprechendes Certificate of Competency nach ASPR 1-705.4 verlangt); auf diese Weise will man die Gewähr haben, daß nur leistungsfähige und technisch dem Auftrag gewachsene Unternehmen als Bewerber auftreten; LSP Nr. 3, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 172

Das Mindest-Gliederungsschema der ASPR [1] beinhaltet:

Direct Material
- Purchased Parts
- Subcontracted Items
- Other Material
  - Raw Materials
  - Standard Commercial Items
  - Interdivisional Transfers (at other than cost)

Material Overhead
Interdivisional Transfer at Cost
Direct Engineering Labor
Engineering Overhead
Direct Manufacturing Labor
Manufacturing Overhead
Other Costs
- SUBTOTALS

General and Administrative Expenses
Royalties
Federal Excise Tax
- SUBTOTALS

Profit or Fee

TOTAL PRICE

==========

1) ASPR F 200.633 "Contract Pricing Proposal"

44 Die Bedeutung von Beschäftigungsschwankungen für die Selbstkosten-Ermittlung

441 Der Einfluß der Beschäftigung auf die Höhe der Selbstkosten

Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Selbstkosten ist in der Literatur ausführlich dargestellt worden[1].
Während sich die variablen Kosten proportional zur Beschäftigung verändern, können die Fixkosten nur in größeren Einheiten und mit zeitlicher Verzögerung abgebaut werden, was zu der bekannten Erscheinung der zeitweiligen Kostenremanenz führt. Im Zusammenhang mit den Vollkosten trat insbesondere das Problem auf, daß bei Verrechnung der Vollkosten im Falle sinkender Beschäftigung die Stückkosten steigen und damit die Gefahr entsteht, daß sich ein Unternehmen - bei konsequenter Vollkostendeckung - aus dem Markt manövriert[1]. Dieser ungünstigen Situation suchte man durch die Grenzkostenrechnung mit Deckungsbeiträgen bzw. -zuschlägen zur Fixkostendeckung zu entgehen.

Da die preisrechtlichen Vorschriften grundsätzlich von Vollkosten ausgehen, ist zu fragen, ob die preisrechtlichen Vorschriften Bestimmungen bezüglich des Beschäftigungsgrades enthalten, um Gefahren der oben angedeuteten Art zu vermeiden.

---

1) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 570 ff.; RIEBEL, Paul, Die Preiskalkulation, a. a. O., S. 555 ff.

442 Die Behandlung des Beschäftigungsproblems in den preisrechtlichen Vorschriften

Der Problemkreis des Beschäftigungsgrades wird jedoch in den LSP ebenso wenig wie in den ASPR von dem Gesetzgeber berührt[1], weil sich - wie BROSCHWITZ ausführt - aufgrund der zahlreichen Einflußfaktoren des Beschäftigungsgrades keine eindeutige Beziehung zwischen den Kosten und der Beschäftigung statuieren läßt[1]. Grundsätzlich ist von einer gegebenen Beschäftigung des den Auftrag ausführenden Unternehmens auszugehen[1].

Nur der von EBISCH-GOTTSCHALK herausgegebene Kommentar zur VPöA/LSP geht auf die Frage des Beschäftigungsgrades ein. Es werden dabei unter Bezugnahme auf RADKE - verschiedene Beschäftigungsgrade als mögliche Bezugsbasis zur Wahl gestellt[2]:

a) durchschnittliche Beschäftigung
b) normale Beschäftigung
c) maximale Beschäftigung
d) kostenmäßig optimale Beschäftigung
e) erfolgsmäßig optimale Beschäftigung [3].

EBISCH entscheidet sich dabei für den kostenmäßig optimalen Beschäftigungsgrad als dem gemäß der Selbstkostenpreisermittlungsvorschrift am besten

---

1) BROSCHWITZ, Johannes, Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Ermittlung der Selbstkosten, in: DB 1963, 16. Jg., S. 1721-1724, hier: S. 1722; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 174; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 4, S. 5 f.

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 175

3) RADKE, Magnus, Große betriebswirtschaftliche Formelsammlung, München 1966, S. 514; BROSCHWITZ, Der Einfluß des Beschäftigungsgrades, a. a. O., S. 1721; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 175

geeigneten[1], der nicht nur für den Gesamtbereich des Betriebes sondern auch für die einzelnen Kostenstellen Gültigkeit hat[2]. Aus der Forderung EBISCHs nach einem kostenmäßig optimalen Beschäftigungsgrad[3] läßt sich prima facie auf die Unterstellung eines S-förmigen Gesamtkostenverlaufes schließen. Der kostenoptimale Beschäftigungsgrad liegt bei der Ausbringungsmenge, bei der - theoretisch betrachtet - die Grenzkostenkurve die Kurve der gesamten Durchschnittskosten schneidet[4], vorausgesetzt, daß die betriebliche Kapazität größer ist als die Ausbringungsmenge im Kostenoptimum. Hierbei weist die Grenzkostenkurve und die Durchschnittskostenkurve einen U-förmigen Kurvenverlauf auf.

Dem widerspricht, daß GUTENBERG und - in einer empirischen Untersuchung für Stahlbauunternehmen als Beispiel - BIEDERMANN nachgewiesen haben, daß die Gesamtkosten im industriellen Bereich und die Kostenkomponenten in Abhängigkeit von der Beschäftigung einen weitgehend linearen Verlauf zeigen[5]. Hierbei muß man jedoch berücksichtigen, daß auch bei einem linearen Gesamtkostenverlauf unter Einbeziehung von Anpassungsprozessen in die Betrachtung U-förmige Stückkostenverläufe auftreten können, die einen Optimalpunkt aufweisen. Aus dem Kommentar von EBISCH-GOTTSCHALK geht aber nicht hervor, ob bei der Forderung nach kostenoptimaler Beschäftigung der Fall von Anpassungsprozessen mit einbezogen ist oder nicht. Aus diesem Grunde läßt sich nicht eindeutig entscheiden, welchem der beiden Gesamtkostenverläufe EBISCH-GOTTSCHALK folgen.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 175

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 176

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 175 f.; s. auch: MUNZEL, Die fixen Kosten, a. a. O., S. 65

4) GUTENBERG, Produktion, a. a. O., S. 234 und 354

5) GUTENBERG, Produktion, a. a. O., S. 218 ff.; BIEDERMANN, Gerhard, Statistische Untersuchung über die Kostenverläufe einiger Stahlbauunternehmen, Freiburg i/Br. 1958, Diss., S. 14 ff. und S. 87

443 Vorschläge zur Lösung des Beschäftigungsproblems bei der Ermittlung von Selbstkostenpreisen

Mit dem Problem des Beschäftigungsgrades ist die Kapazitäts- und Beschäftigungsplanung einer Unternehmung oder ihrer Teilbereiche bis zur Kostenstelle hin angesprochen; dies betrifft sowohl die Personal- als auch die Anlagenplanung. Hierbei ist festzulegen, welche genau quantifizierbare Kapazität einer Anlage zugrunde zu legen ist. Das Äußerste wäre die technische Maximalkapazität; dies entspricht einer Fertigung auf einer Anlage von 8 Stunden bei 3 Schichten pro Tag unter Zugrundelegung des größtmöglichen Zeitgrades und des maximalen Intensitätsgrades. Eine so hochgradige Ausnutzung der Kapazität führt jedoch nicht nur zu einem überproportionalen Verschleiß der Anlagen sondern auch zu progressiv steigenden Kosten.

Unter Berücksichtigung der Kostenentwicklung ist die Ausdehnung der Produktion jedoch bereits in dem Punkt zu stoppen, in welchem der konstante lineare Verlauf der Stückkostenkurve in einen progressiven übergeht. Folglich ist die kostengünstigste Ausbringung diejenige, welche bei einem optimalen Zeit- und Intensitätsgrad eine zeitliche Anpassung gerade bis zu derjenigen Ausbringungseinheit vornimmt, die gerade noch ohne zusätzliche Kosten hergestellt werden kann. In diesem Punkt wäre dann die kostenoptimale Ausbringung oder Beschäftigung realisiert. Eine Harmonisierung aller Fertigungskapazitäten auf diesen kostenoptimalen Punkt ist anzustreben.

Der dieser Ausbringung entsprechende Beschäftigungsgrad ist u. E. identisch mit dem von EBISCH vorgeschlagenen "kostenmäßig optimalen Beschäftigungsgrad"[1], den dieser der Selbstkostenpreisermittlung zugrunde gelegt wissen will. Dies wiederum spricht für die Unterstellung eines linearen Gesamtkostenverlaufs in den LSP.

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 175

Soweit hierbei Reservekapazitäten in einem betriebsnotwendigen Umfang bestehen, haben diese Kosten der Betriebsbereitschaft Kostencharakter im Sinne der LSP. Nur offensichtliche Überschußkapazitäten[1] stellen keine Kosten im Rahmen der LSP dar. PRIBILLA stellt dabei mit Recht fest, daß die Abgrenzung zwischen Reserve- und Überschußanlagen nicht ohne Problematik ist[2].

Die ASPR gehen im Unterschied zu den LSP in einem gesonderten Punkt ihrer Bestimmungen auf die Problematik von Leerkapazitäten ein[3]. Die Kosten ungenutzter Anlagen (idle facilities)[4] sind nicht ansetzbar, es sei denn sie seien notwendig, um Fluktuationen in der Arbeitsauslastung (d. h. der Beschäftigung in der Kostenstelle) auszugleichen; oder, wenn auch dieser Fall nicht gegeben ist, wird der Ansatz der Kosten dann gestattet, wenn die Anlagen im Zeitpunkt ihres Kaufes notwendig waren und nun aufgrund von Änderungen des Fertigungsprogramms oder infolge der Anstrengungen des Unternehmers, wirtschaftlicher zu produzieren, oder durch eine Reorganisation oder zeitliche Umdisposition ungenutzt sind; es können auch andere gewichtige Gründe bestehen, deren Eintritt im Zeitpunkt der Anschaffung der Anlagen nicht bekannt oder unvorhersehbar waren. Der Ansatz abbaufähiger Leerkosten der ungenutzten Anlagen ist nur für eine angemessene Periode zulässig, im allgemeinen nicht länger als für 1 Jahr; während dieser Zeit muß über

---

1) BRAUCHLE, Gerd, Die Berücksichtigung ungenutzter Kapazitäten in der Kostenrechnung, Freiburg/Schweiz 1963, Diss., S. 42 ff.; RASCHE, Wilhelm, Kostenanfall und Kostenverrechnung bei ungenutzten Kapazitäten, in: KRP 1968, 12. Jg., S. 101-106, hier: S. 102 f., der auf die negativen Auswirkungen stillgelegter Anlagen auf die betriebliche Kostenstruktur eingeht; s. auch: MICHAELIS, Preisbildung LSP Nr. 44, S. 7; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 5, LSP Nr. 39, S. 3, LSP Nr. 44, S. 10 f.

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 46, S. 4

3) ASPR 15-205.12 "Cost of Idle Facilities and Idle Capacity", zu diesen Kosten zählen u. a.: Unterhaltungskosten der Anlagen, Reparaturkosten, Lagerhaltungskosten, Zinsen und andere entsprechende Kosten, ebenso Vermögensteuer, Versicherung, Abschreibung (ASPR 15-205.12 (4))

4) ASPR 15-205.12 (a) (1)/(2)

die Anlagen eine Entscheidung hinsichtlich ihrer Weiterverwendung oder ihrer Verwertung durch Verkauf getroffen worden sein[1]. Die Kosten einer ungenutzten Kapazität (idle capacity)[2] sind effektive Kosten des Betriebes und ein realistischer Faktor in den Schwankungen des Gebrauchs der Anlagen[3].

Zu dem Problem der Unterbeschäftigungskosten äußert sich eingehender von den deutschen Kommentatoren nur EBISCH. Zum Bereich der noch anzuerkennenden Unterbeschäftigungskosten vertritt EBISCH die Auffassung:

"Wenn ... eine überhöhte Unterbeschäftigung vorliegt, die auf mangelnde Wahrnehmung der Unternehmerfunktion zurückzuführen ist, so dürfen die dadurch bedingten überhöhten Kosten ... nicht in die Kalkulation übernommen werden"[4]. Hierbei ist besonders die Voraussetzung für die Nicht-Ansatzfähigkeit zu beachten! Die Anerkennung der Unterbeschäftigungskosten wird nur wegen "mangelnde(r) Wahrnehmung der Unternehmerfunktion" versagt. Die Entscheidung darüber, wann dieser Fall gegeben ist, dürfte weitgehend eine Ermessens- bzw. Interpretationsfrage sein. In diesem Zusammenhang fährt EBISCH fort: "Aber auch wenn die Unterbeschäftigung auf andere Gründe zurückzuführen ist, wird man ihr nicht uneingeschränkt Einfluß auf den Selbstkostenpreis einräumen dürfen", denn sonst würde sich das Unternehmen aus dem Markt kalkulieren[5]; hierbei wird man aber "die Grenze für die Nichtanerkennung der Kosten einer vom Unternehmen nicht beeinflußbaren Unterbeschäftigung wesentlich weiter ziehen müssen als im Falle unwirtschaftlicher Betriebsführung, (da) der Auftragnehmer im umgekehrten Falle, nämlich bei einer für ihn günstigen Marktlage, die ihm auf dem privaten Sektor gebotenen Gewinnmöglichkeiten bei öffentlichen Aufträgen zu Selbstkostenpreisen" nicht ausnutzen kann[6].

---

1) ASPR 15-205.12 (b)

2) ASPR 15-205.12 (a) (3)

3) ASPR 15-205.12 (c)

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 174; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 12 ff.; KUHN, Klaus, Einbezeihung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, in: NB 1967, 20. Jg., Heft 7, S. 9-19, hier: S. 14

5) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 175 und S. 380; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 14

6) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 175

EBISCH setzt diese Grenze bei ca. 60 % der Maximalbeschäftigung an. Allerdings ist zu fragen, ob es sich ein Unternehmen überhaupt leisten kann, seine Beschäftigung so tief absinken zu lassen; dies dürfte weitgehend vom branchen- und betriebsindividuellen Mindestbeschäftigungsgrad abhängen.

Auszunehmen ist von der oben angeführten Regelung der Fall der Unterbeschäftigungskosten, welche durch Erzeugniskapazitäten entstehen, die aus wirtschafts- und verteidigungspolitischen Gründen stets einsatzbereit gehalten werden müssen - derartige Unterbeschäftigungskosten können stets in vollem Umfang, unabhängig von ihrer Höhe, in öffentlichen Aufträgen verrechnet werden.

Aus kostentheoretischen und kostenrechnerischen Gesichtspunkten ebenso wie von der Forderung nach Ermittlung der objektiven Selbstkosten als Basis der Preisermittlung betrachtet, ist unseres Erachtens eine Zulässigkeit von Unterbeschäftigungkosten - den angeführten Sonderfall ausgenommen - bis zu 60 % der maximalen Kapazität abzulehnen.

45 Die Bezugsgrößenwahl für die Ermittlung von Selbstkostenpreisen

Die Bezugsgrößenwahl ist ein sehr vielgestaltiges Problem der Kostenrechnung, deren grundlegende Forderung dahingeht, daß die gewählten Bezugsgrößen möglichst zugleich auch Maßgrößen der Kostenverursachung sein sollen. Das bedingt einerseits eine detaillierte Kostenstellengliederung, andererseits u. U. auch die Verwendung mehrerer Bezugsgrößen aufgrund verschiedener Einflußfaktoren in einer Kostenstelle. Diese Forderung basiert auf dem "Kostenverursachungsprinzip" als Grundprinzip der Kostenrechnung, nach dem ein Kausalzusammenhang in Gestalt einer Proportionalitätsbeziehung zwischen der Leistungserstellung und der Kostenentstehung vorliegt, aufgrund dessen die Kosten pro Einheit durch die Erstellung der Leistung "verursacht" sind.

Aus den preisrechtlichen Vorschriften selbst geht nicht hervor, ob in ihnen dieses Kostenverursachungsprinzip unterstellt ist. Sowohl EBISCH als auch PRIBILLA gehen jedoch von dieser Annahme aus[1]. EBISCH leitet dies aus LSP Nr. 4 (3) ab: "Der Selbstkostenpreis im Sinne der Leitsätze ist gleich der Summe der nach diesen Leitsätzen ermittelten, der Leistung zuzurechnenden Kosten zuzüglich des kalkulatorischen Gewinnes"[2]. Kommentierend meint dazu EBISCH: "... nur diejenigen Kosten, die der Leistung zuzurechnen sind, deren Anfall also mit der Leistungserstellung in kausalem Zusammenhang steht, dürfen in die Selbstkostenpreiskalkulation übernommen werden"[3]. An anderer Stelle bemerkt EBISCH, daß die LSP eine Istkostenrechnung unterstellen, "die auf der verursachungsgerechten Verteilung der Vollkosten ... beruht"[4]. Aus der Formulierung von EBISCH läßt sich dabei ablesen, daß nach seiner Ansicht das Kostenverursachungsprinzip der Verrechnung der vollen

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 80; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 4, S. 6

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 172

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 180

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 4

(d. h. der variablen und der fixen) Kosten zugrundeliegt. Dem kann nicht gefolgt werden. Es ist in der Literatur zur Genüge - beginnend mit RUMMEL[1] - dargelegt worden, daß bei den variablen Kosten eine "unmittelbare" kausale Beziehung zwischen der Produkteinheit und den Kosten besteht, während dies für die fixen Kosten in dieser direkten Form nicht gilt. Geht man bei deren Verrechnung nicht von dem ungenauen, schematisierenden Verfahren der Kostendurchschnittsbildung aus (wie es KOCH propagiert), so können die fixen Kosten nur aufgrund der Kostentragfähigkeit[2] verrechnet werden. In der Auftragsfertigung wird man zweckmäßig nur mit Deckungszuschlägen arbeiten[3].

Die von EBISCH vertretene Konzeption folgt u. E. dem von KOCH propagierten "Leistungsentsprechungsprinzip"[4], das von einer langfristigen Kausalitätsbeziehung zwischen den Gesamtkosten und der Gesamtleistung ausgeht. Kurzfristig läßt sich dagegen nach seiner Meinung keine Kausalbeziehung zwischen den Gesamtkosten und der Gesamtleistung einer Periode ableiten. Materialbeschaffung und Leistungserstellung sind (nach KOCH) Teilhandlungen im Rahmen einer unternehmerischen Zwecksetzung, deren zeitliche Aufeinanderfolge technisch bedingt sei und kurzfristig "keineswegs die Herstellung einer Kausalbeziehung unter finalistischem Aspekt" rechtfertige[5] - und zwar deshalb nicht, weil die Teilhandlungen ("Höhe der Kosten" und "Art und Umfang der Leistung") durch die Unternehmungsplanung unter gegenseitiger Abstimmung simultan festgelegt seien.

---

1) RUMMEL, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, Düsseldorf 1949, 3. Aufl., S. 192 ff.

2) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 87 ff.

3) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 575 f.

4) KOCH, Gemeinkostenverteilungsschlüssel, a. a. O., S. 182 f.

5) KOCH, Gemeinkostenverteilungsschlüssel, a. a. O., S. 182

Wir sind jedoch der Ansicht, daß bereits in der unternehmerischen Zielsetzung eine Kausalbeziehung finalistischer Ausprägung liegt und damit auch im Rahmen notwendiger Teilhandlungen; man beschafft Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Leistungserstellung und nicht nur zum alleinigen Zweck der Verfügungsgewalt über diese Güter. Wenn KOCH langfristig eine Kausalbeziehung unterstellt, kann er u. E. diese nicht bei kurzfristigerer Betrachtung (einer Periode) leugnen. Dem widerspricht das Kostenverursachungsprinzip, dessen Gültigkeit - für die variablen Kosten - auch KOCH durchaus anerkennt.

Ablehnen zu müssen glaubt er dagegen das Kostenverursachungsprinzip deswegen, weil es nicht auch eine kostenverursachungsgerechte Fixkosten-Verrechnung erfaßt. An dessen Stelle setzt KOCH das Leistungsentsprechungsprinzip, mit dem er eine verursachungsgerechte Verrechnung beider Kostenarten begründen zu können glaubt. Im Sinne dieses Prinzips kann nur nach dem Anteil der einzelnen Leistung gemäß einer mathematischen Durchschnittsbildung[1] (KOCHS Durchschnittskostenprinzip) an den Gesamtkosten gefragt werden (Gesamtkostenanteilsrechnung). Gleich großen Leistungseinheiten müssen gleich große Kostenanteile zugerechnet werden, umfangreicheren Leistungsanteilen größere Kostenanteile als kleineren Leistungsanteilen. Anders ausgedrückt: Die Kostenanteile müssen "leistungsentsprechend" sein (Leistungsentsprechungsprinzip)[2]. Wenn in den LSP überhaupt ein Kostenprinzip unterstellt ist, so könnte es sich u. E. um das Leistungsentsprechungsprinzip handeln, weil hier wie dort Vollkosten das Endziel jeder Kalkulation sind. Das Leistungsentsprechungsprinzip ist damit der Forderung nach Vollkostendeckung zur Seite zu stellen.

Spezielle Ausprägungen des Leistungsentsprechungsprinzips sind das "Prinzip der Ermittlung der Einzelkostenziffern" und das "Prinzip der Gemeinkostenverrechung" (Prinzip der Kostenanteilsgleichheit oder Kostenstreuungsprinzip), nach denen Einzel- und Gemeinkosten "leistungsentsprechend" verteilt werden sollen[2].

---

1) KOCH, Helmut, Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, in: ZfhF 1953, 5. Jg., S. 303-327, hier: S. 317 ff.

2) KOCH, Helmut, Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, in: ZfhF 1965, 17. Jg., S. 169-200, hier: S. 181 ff.

Damit wird aber genau das verlangt, was das Kostenverursachungsprinzip auch fordert, eine der Leistung entsprechende Zurechnung der Kosten - nur daß das Kostenverursachungsprinzip diese Forderung auf die variablen Kosten beschränkt.

Die Probleme der Gemeinkostenverrechnung, die KOCH mit Hilfe des Kostenstreuungsprinzips zu lösen gedenkt, treten vor allem bei heterogener Produktion auf. Die Gemeinkostenverrechnung bedarf in diesem Fall eines "Generalproduktes" (KOCH), besser einer Schlüssel- oder Bezugsgröße der Kostenverrechnung. In einer Fertigungskostenstelle wäre dies z. B. die Fertigungsstunde , Fertigungsminute, Maschinenstunde, Durchsatzgewicht u. ä. Dabei ist jeweils die verrechnungsgünstigste bzw. optimale Schlüsselgröße auszuwählen; man braucht deshalb nach KOCH jeweils nur eine Bezugsgröße pro Kostenstelle[1], auch wenn mehrere Kosteneinflußgrößen in einer Kostenstelle zum Tragen kommen. Kostenrechnerische Analysen haben jedoch ergeben, daß es durchaus Kostenstellen gibt, bei denen die Verwendung einer einzigen Bezugsgröße im Sinne des Kostenverursachungsprinzips unzulässig ist[2].
In den anderen Bereichen: Material, Vertrieb und Verwaltung (evtl.: Entwicklung) ist das Problem der adäquaten Bezugsgröße mit wesentlich größeren Schwierigkeiten verbunden. Das liegt darin, daß sich in diesen Bereichen erheblich schwerer Bezugsgrößen finden lassen, die zugleich in einer unmittelbaren Beziehung zur Ausbringung stehen. Man ist also gezwungen, zu Hilfsbezugsgrößen zu greifen, die nur eine ungenaue und schematisierte, mehr oder weniger der effektiven Kostenverursachung gemäße Kostenverrechnung gestatten. Es fehlt damit gemäß dem Kostenverursachungsprinzip die direkte Kausalität zwischen Kostenentstehung und Leistungserstellung. Dabei werden üblicherweise die Material-,

---

1) KOCH, Gemeinkostenverteilungsschlüssel, a. a. O., S. 188 f. u. S. 198

2) KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 332 ff.

Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten mit einem Zuschlag auf den Wert der eingesetzten Materialien bzw. - in den letzten beiden Fällen - mit einem Zuschlag auf die proportionalen Herstellkosten (oder die Fertigungskosten) verrechnet. Solange die verschiedenen Aufträge ähnliche Produktionszeiten, Produktionswerte und eine ähnliche Kostenstruktur haben, ist dieses etwas grobe Verfahren der Kalkulation unproblematisch. Ergibt sich dagegen in den einzelnen Aufträgen ein hoher Unterschied in den Material-, Vertriebs- (und Verwaltungs-)Kosten, wie dies bei Aufträgen der Auftragsfertigung der Fall ist, so ist das Zuschlagsverfahren mit einem globalen Gemeinkostenverrechnungssatz zu ungenau. In diesem Fall empfiehlt es sich, eine Differenzierung der globalen Zuschlagssätze für die Gemeinkostenverrechnung in den einzelnen Bereichen vorzunehmen[1].

Eine differenzierte Verrechnung der Gemeinkosten des Vertriebsbereiches kann man auf zwei Wegen erreichen. Entweder werden die Vertriebskosten nach Erzeugnisgruppen unterteilt und unter Berücksichtigung der Vertriebsintensität und der Absatzwege differenziert den einzelnen Aufträgen zugerechnet[2] oder man wählt den Weg einer kostenstellendifferenzierten Gemeinkostenverrechnung, nach der die einzelnen Aufträge gemäß der Inanspruchnahme der einzelnen Vertriebskostenstellen belastet werden. Im ersten Fall muß dabei entschieden werden, ob für die Zurechnung der Vertriebs- (und Verwaltungs-)Kosten die Herstellkosten oder die Fertigungskosten zu verwenden sind. Für die Entscheidung ist die Kostenstruktur der einzelnen Erzeugnisse, insbesondere das Verhältnis von Materialkosten zu Fertigungskosten, verantwortlich. Ist die Relation zwischen Materialkosten und Fertigungskosten bei den einzelnen Erzeugnisgruppen in etwa gleich, so wird man sich wegen der leichteren Verrechnung für die Herstellkosten entscheiden, bei erheblichen Unterschieden dagegen auf die Bezugsbasis der Fertigungskosten stützen. Die letztere Situation ergibt sich vor allem in der

---

1) In diesem Sinne: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 215 f.; ebenso: KRAUSE, Manfred, Über die Zurechnung der Verwaltungskosten, in: ZfR 1966, 12. Jg., S. 248-250, hier: S. 248; s. auch: DIRKS, Gemeinschafts-Richtlinien für die Kosten- und Leistungsrechnung, Tz. K 341.43; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 327 ff.

2) MEDICKE, Werner, Plankalkulation und Standard-Nachkalkulation, in: PLAUT, Hans-Georg, MÜLLER, Heinrich, MEDICKE, Werner, Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, München 1968, S. 180 f.

Metallindustrie. Im Falle der Zugrundelegung der Herstellkosten ergäben sich zu hohe Vertriebs- (und Verwaltungs-) Kostenzuschläge auf materialintensive Artikel, obwohl eine so hohe Belastung nicht gerechtfertigt wäre[1].

Eine weitere Frage im Zusammenhang mit der Kostenverrechnung ist auch die Relation der fixen Kosten zu den variablen Kosten in den einzelnen Kostenstellen des Vertriebsbereiches. Hierzu läßt sich aus der Untersuchung von MÜLLER-GIEBELER ablesen, daß der größte Teil der im Vertriebsbereich relevanten Kostenarten aus fixen Kosten besteht. Die einzigen im wesentlichen variablen Kosten sind die Provisionen für Vertreter, die Verpackungs- und Versandkosten[2].
Für die Verwaltungskosten gilt das Gesagte in entsprechender Weise[3]. Betreffs der Verrechnung der Verwaltungsgemeinkosten hält KILGER eine Differenzierung dahingehend für ausreichend, daß ein Teil unter Zugrundelegung der Herstellkosten, der andere Teil auf Basis der Fertigungskosten als Bezugsgröße verrechnet wird[4]. Eine weitere Differenzierung der Gemeinkostenverrechnungssätze im Verwaltungsbereich lohnt sich nicht, da die zusätzliche Genauigkeit, die hierdurch erzielt werden kann, in keinem Verhältnis zu dem erheblich höheren Mehraufwand steht.

---

1) MEDICKE, Plankalkulation, a. a. O., S. 180 ff.

2) MÜLLER-GIEBELER, Paul, Beitrag zum Problem der Erfassung, Verrechnung und Auswertung industrieller Vertriebskosten, Köln und Opladen 1967, S. 63 ff.; sowohl auf die Vertreterprovisionen als auch auf die Versandkosten gehen die LSP in einem gesonderten Punkt ein (s. hierzu: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 305 ff.); s. ebenso: ASPR 15-205.37 "selling cost"

3) PLAUT, Hans-Georg, Planungsrechnung im Verwaltungs- und Vertriebsbereich, in: Unbewältigte Probleme der Planungsrechnung, AGPLAN, Bd. 8, Wiesbaden 1964, S. 30-36, hier: S. 32; TERRILL, Cost Accounting, a. a. O., S. 666

4) KILGER, Wolfgang, Die Verrechnung von Material-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in Kalkulationen zur Bestimmung von Selbstkostenpreisen für Aufträge mit atypischer Kostenstruktur, in: ZfB 1969, 39. Jg., S. 475-496, hier: S. 483; in diesem Sinne auch: KRAUSE, Manfred, Über die Zurechnung von Verwaltungskosten, a. a. O., S. 248

Wesentlich problematischer als die Verrechnung der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten ist die globale Verrechnung der Materialkosten insbesondere bei sehr materialintensiven Aufträgen der Einzelfertigung mit einem hohen Anteil an Fremdlieferungen und -leistungen. In vielen Unternehmen wird für alle Materialarten, unabhängig von Menge und Wert der beschafften Güter, der Bestellmenge und Bestellhäufigkeit ein einheitlicher Materialgemeinkostenzuschlagssatz verrechnet[1]. Dieses Verfahren ist jedoch nur dann richtig, wenn alle Materialarten in etwa gleichbleibenden Mengen in der Produktion eingesetzt werden. Bei den sehr unterschiedlichen Aufträgen der Einzelfertigung ist eine Materialgemeinkostenverrechnung auf die Kostenträger mit differenzierten Zuschlägen nach einzelnen Materialkostenarten bzw. Materialgemeinkostengruppen, die eine ähnliche Kostenverursachung haben, genauer als die globale Gemeinkostenverrechnung[2]. In diesem Sinne schlägt KILGER für Unternehmen der Auftragsfertigung mit starken Materialanteilen folgende Materialgruppeneinteilung vor:

1) Fertigungsmaterial
2) Fremdbezogene Teile
3) Direkt zur Baustelle transportierte Montageteile
4) Beistellmaterial
5) Handelswaren
6) Sonstige auswärts bezogene Leistungen[3].

Alternativ besteht auch die Möglichkeit, eine kostenstellendifferenzierte Verrechnung der Materialgemeinkosten vorzunehmen.

Inwieweit gehen die preisrechtlichen Vorschriften auf die Probleme der Gemeinkostenverrechnung ein?
Die ASPR bestimmen hierzu im einzelnen:

---

1) BLOCKER, Cost Accounting, a. a. O., S. 54 ff.

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 186 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 11, S. 3 und LSP Nr. 20, S. 1

3) KILGER, Aufträge mit atypischer Kostenstruktur, a. a. O., S. 482; s. auch: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 186; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 11, S. 3

Die Preiskalkulation im Rahmen der Auftragsfertigung macht die Ermittlung von Gemeinkostenzuschlagsätzen notwendig[1]. Im Fall des Selbstkostenerstattungspreises werden die endgültigen Gemeinkostenzuschlagsätze innerhalb der Nachkalkulation des Auftrages auf der Basis der Ist-Kosten der vergangenen Periode und unter Zugrundelegung des Ist-Beschäftigungsgrades ermittelt. Die Anwendung der nachträglich verhandelten Gemeinkostenzuschlagsätze (postdetermined overhead rates)[2] sind nach den Vorschriften der ASPR auf Selbstkostenerstattungspreise bei Forschungs- und Entwicklungsvorhaben mit commercial organizations beschränkt; in anderen Fällen sind sie nur gestattet, wenn sie von Vorteil für den öffentlichen Auftraggeber sind[3].

Neben den "postdetermined overhead rates" kennen die ASPR auch sogenannte "provisional overhead rates", die bei mehrperiodischen Aufträgen in Zwischenabrechnungen angewendet und nach Abschluß des Auftrages überprüft werden[4].

Für Vorkalkulationen als Grundlage von Selbstkostenfestpreisen und Selbstkostenrichtpreisen - welche in einen Selbstkostenfestpreis einmünden - sind "predetermined overhead rates" in Ansatz zu bringen. Diese können durch den öffentlichen Auftraggeber nachgeprüft werden[5].

Die ASPR verlangen, daß in den Verhandlungen über die Gemeinkostenverrechnungssätze sowohl über die Bezugsgrundlage der Gemeinkosten als auch über die Gültigkeitsdauer der Zuschlagssätze eine Einigung gefunden werden muß[6].

---

1) ASPR 3-807.11; BLOCKER, Cost Accounting, a.a.O., S. 119

2) ASPR 3-701.1

3) ASPR 3-703

4) ASPR 3-701.2

5) ASPR 3-701.1; ASPR 3-704.2; ASPR 3-705; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 193 ff.

6) ASPR 3-704.1; ASPR 3-705 (e)

In diesem Zusammenhang betonen die amerikanischen Vorschriften vor allem die Bedeutung der Praktikabilität und der Einheitlichkeit des Vorgehens innerhalb der Verhandlungen, zu deren Gunsten Abstriche an der Genauigkeit und Richtigkeit der Ansätze in Kauf zu nehmen sind.
In der Nachkalkulation nach den preisrechtlichen Vorschriften der LSP werden nur die tatsächlich verbrauchten Güter und Dienste in Ansatz gebracht. Dies gilt auch für die Gemeinkosten. Sie sind jeweils für den Zeitraum zu ermitteln, in den die Leistungserstellung fällt. Dabei sind die Gemeinkostenzuschlagssätze als mehrperiodische Durchschnitte der Gemeinkosten mit einem zugrunde zu legenden Mindestzeitraum von 6 Monaten zu errechnen.

Bei Selbstkostenerstattungspreisen kann man vorkalkulatorisch vertraglich feste Kalkulationssätze vereinbaren. Dieses Verfahren ist bevorzugt anzuwenden. Stattdessen können aber auch vorläufige Sätze auf der Basis der Gemeinkosten der vergangenen Periode vereinbart werden; diese Kalkulationssätze sind alsdann nach Ablauf der Periode der Leistungserstellung zu überprüfen. Alternativ kann von vornherein die Abrechnung der Gemeinkosten zu Sätzen der Vorperiode ohne Nachprüfung nach Auftragsabschluß vertraglich festgelegt werden. EBISCH wendet mit Recht ein, daß dieser Modus nicht "nachkalkulatorisch" sei, glaubt aber, diesen Weg trotzdem bejahen zu können, wenn sich die Kostenstruktur in der vergangenen Periode nicht wesentlich geändert hat und sich voraussichtlich in der laufenden Periode nicht ändern wird[1]. Bei stärkeren Veränderungen der Kostenstruktur müssen die Kalkulationssätze periodisch angepaßt werden.
Das zuletzt angeführte Verfahren gilt nicht nur für Selbstkostenerstattungspreise sondern auch für den Fall des kombinierten Selbstkostenpreises, wobei im Rahmen eines Selbstkostenerstattungspreises für einzelne Bereiche oder für Teile des Auftrags feste Sätze vertraglich vereinbart werden[2].

Eine ausdrückliche Forderung - wie sie die ASPR anführen - nach Festlegung der Bezugsgrundlage und der Gültigkeitsdauer der Kalkulationssätze kennen die LSP expressis verbis nicht; aber die Fixierung dieser Daten gehört zweifellos zur vertraglichen Vereinbarung über die Gemeinkostensätze.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 196; zur Prüfung der Gemeinkosten, s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 193 f.

2) VPöA § 7 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 107

Zulässig ist auch nach den LSP, auf vertraglicher Ebene Vereinbarungen über Gemeinkostenzuschlagssätze zu treffen. Wird dieser Weg beschritten, so ist zu beachten, daß diese Sätze gemäß der Verordnung PR Nr. 30/53 Höchstsätze darstellen. Damit können die vereinbarten Gemeinkostenzuschlagssätze zwar unter- aber nicht überschritten werden. Liegen die vertraglich festgelegten Gemeinkostensätze über den nach den LSP zulässigen, so sind die im Vertrag niedergelegten Zuschlagssätze aufgrund des Vorranges des öffentlichen vor dem privaten Recht nicht anwendbar[1)]

1) TSCHIERSWITZ, Rolf, Kann bei öffentlichen Aufträgen ein Nicht-Marktpreis auf den niedrigeren LSP-Preis gekürzt werden?, in: BFuP 1956, 8. Jg., S. 513-531, hier: S. 524 f.

5 Die wichtigsten Kostenarten und ihre Behandlung nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA

51 Die Kostenstruktur von öffentlichen Aufträgen auf der Grundlage von Selbstkostenerstattungspreisen

Das Kennzeichnende der Kostenstruktur von Betrieben der Auftragsfertigung ist der ausgesprochen material- und lohnintensive Charakter der Produkte dieser Fertigungsrichtung. Hierzu gehören sowohl Güter der Einzel- als auch der Serienfertigung. Wegen der Komplexität der Produkte enthalten diese oft zugleich zu einem hohen Anteil (an dem Gesamtwert des Produktes) Fremdlieferungen und Fremdleistungen[1) 2)]. Die angeführte material- und lohnintensive Kostenstruktur im Rahmen der Auftragsfertigung ergibt sich sowohl bei der Produktion rein militärischer Güter als auch bei zivilen Produktionsgütern und im Bereich der Forschung und Entwicklung. Aus diesem Grunde ist es verständlich, daß die deutschen wie die amerikanischen Vorschriften besonders detaillierte Bestimmungen über den Ansatz von "Stoffen"[3)] und von "Löhnen"[4)] enthalten. Neben den beiden Gruppen "Stoffe" und "Löhne" führen die LSP noch einige ausgewählte in der Selbstkostenkalkulation "gesondert auszuweisende Kostenarten" an[5)], die im Bereich der Auftragsfertigung von größerer Bedeutung sind.

---

1) Hierzu zählen insbesondere:
auswärts bezogene Fertigerzeugnisse,
auswärtige Bearbeitungen,
Beistellungen von Material und evtl. von Arbeitskräften durch den Auftraggeber,
Sonderbetriebsmittel und Sonderanlagen,
Versuche und Erprobungen Dritter sowie
Leistungen Dritter im Rahmen von Forschungs- und Entwicklungsprojekten
(EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217 ff.; KILGER, Aufträge mit atypischer Kostenstruktur, a. a. O., S. 475; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP III B)

2) KILGER, Aufträge mit atypischer Kostenstruktur, a. a. O., S. 475 f.

3) ASPR 15-205.22 und ASPR F-200.633; EBISCH, Preise, LSP Nr. 11-21, S. 217-240

4) ASPR 15-205.6/.8/.10/.11/.15/.18/.27/.39/.44; EBISCH, Preise, LSP Nr. 22-25, S. 241-267

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217

Zu diesen "Sonderkosten"[1) 2)] zählen:

a) Auswärtige Bearbeitung	- LSP Nr. 12
b) Sonderbetriebsmittel	- LSP Nr. 14
c) Kosten der "freien" und "gebundenen" Entwicklung bei Entwicklung-Entwurf-Aufträgen	- LSP Nr. 28
d) Fertigungsanlauf, Bauartänderungen	- LSP Nr. 29
e) Umsatzsteuer, bestimmte Verbrauchsteuern	- LSP Nr. 30
f) Lizenzgebühren u. ähnl.	- LSP Nr. 33
g) Vertreterprovision	- LSP Nr. 35
h) Versandkosten	- LSP Nr. 36
i) Abschreibungssätze bei Sonderabschreibungen	- LSP Nr. 41

MICHAELIS ergänzt die angeführten Punkte um:

k) Kalkulatorische Zinsen	- LSP Nr. 43
l) Wagniskosten	- LSP Nr. 50 [3)]

Einige dieser Punkte sind ebenfalls in einem Katalog von Kostenarten enthalten, die - nach den LSP - vertraglich gesondert zwischen dem öffentlichen Auftraggeber und dem Auftragnehmer zu vereinbaren sind; dabei handelt es sich um[4)]:

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217

2) Unter "Sonderkosten" ist keine "eigene Kostenart" zu verstehen wie "Sonderkosten der Fertigung" oder "Sonderkosten des Vertriebs" sondern nur "gesondert in der Kalkulation auszuweisende Kosten".

3) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 10, S. 7

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 190

a) Muster für Vor- und Nachkalkulationen - LSP Nr. 10 (1)
b) Regelungen, die von den Bewertungsgrundsätzen für Stoffe abweichen - LSP Nr. 17 (4)
c) Gebundene Entwicklung - LSP Nr. 27
d) Begrenzung des Ansatzes von Provisionen und ähnlichen Vergütungen an Handelsvertreter - LSP Nr. 35 (2)
e) Abschreibungswagnis - LSP Nr. 39 (2)
f) Sonderabschreibungen - LSP Nr. 41
g) Nachweis und Ansatz einzelner Wagniskosten - LSP Nr. 50 (2)
h) Bemessung des allgemeinen Unternehmerwagnisses - LSP Nr. 52 (1)
i) Leistungsgewinn - LSP Nr. 52 (2)

Ebenso gibt es in den amerikanischen Vorschriften eine Gruppe von Kostenarten, über welche sich die Vertragspartner ausdrücklich bei Vertragsabschluß einigen müssen. In den ASPR handelt es sich um folgende Kostenarten[1]:

a) compensation for personal services (Lohn- und Gehaltszahlungen an Arbeitskräfte) - ASPR 15-205.6
b) use charge for fully depreciated assets (Nutzungskosten für voll abgeschriebene Anlagen) - ASPR 15-205.9 (g)
c) deferred maintenance costs (aufgeschobene Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten) - ASPR 15-205.20
d) precontract costs (vor Vertragsabschluß anfallende Kosten) - ASPR 15-205.30
e) research and development costs (Forschungs- und Entwicklungskosten) - ASPR 15-205.35
f) royalties (Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen) - ASPR 15-205.36
g) selling and distribution costs (Verkaufs- und Vertriebskosten) - ASPR 15-205.37

---

1) ASPR 15-107

h) travel costs (Reisekosten) - ASPR 15-205.46

i) idle facilities and idle capacity (ungenutzte Anlagen und ungenutzte Kapazität) - ASPR 15-205.12

k) leasing of ADPE (Leasing von EDV-Anlagen) - ASPR 15-205.48

l) rental costs (Mietkosten) - ASPR 15-205.34(Rev. 6)

Die LSP ebenso wie die ASPR stellen ausdrücklich fest, daß in ihren Vorschriften jeweils bewußt nur eine Auswahl von Kostenarten aufgeführt wird, zu denen nicht angeführte Kostenarten analog zu behandeln sind[1]. Daraus folgt, daß weder die ASPR noch die LSP beabsichtigen, jedes mögliche Kostenelement der Selbstkostenkalkulation zu erläutern[2]. Bei den LSP kommt dies bereits in ihrem Charakter als "Leitsätze" zum Ausdruck. Zwar regeln die ASPR im Vergleich zu den LSP eine größere Anzahl von einzelnen Kostenarten, aber dabei sind in diesen 48 Positionen der ASPR auch Kostenarten enthalten, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen angesetzt werden dürfen. Eine Anzahl weiterer Kostenarten wird ausdrücklich im Rahmen der ASPR als "nicht-zulässig" aufgeführt, so z. B. "entertainment costs", "contributions and donations" oder "losses on other contracts"[3]. Die LSP führen demgegenüber nur "zulässige" Kostenarten an.
Kriterien für die "Zulässigkeit" einer Kostenart im Rahmen der Preisermittlung nach LSP und ASPR sind:

a) die Angemessenheit der Kosten[4],

b) die Zurechenbarkeit der Kosten[4],

c) - nur für die ASPR geltend - die Zulässigkeit der Kosten[5].

---

1) ASPR 15-204 (c); EBISCH, Preise, a. a. O., S. 299; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 1 f.

2) ASPR 15-204

3) ASPR 15-205.11/.8/.19 und ASPR 15-204; WHELDON, Cost Accounting, a. a. O., S. 131 f.

4) ASPR 15-204 (a); EBISCH, Preise, a. a. O., S. 173 und S. 179; zu den Begriffen der "Angemessenheit" und "Zurechenbarkeit" s. auch S. 181 ff.

5) Diese Regelung der ASPR kommt unseres Erachtens klar auf die Forderung nach der Betriebsnotwendigkeit der anzusetzenden Kosten hinaus.

Der Hauptgrund, daß sich die LSP auf die wichtigsten in den Betrieben vorkommenden Kostenarten beschränken, ist in der Absicht zu suchen, nicht durch eine zu weit gehende Gliederung und durch zu komplizierte Detailvorschriften die Anwendbarkeit der LSP auf alle evtl. anfallenden Arten und Formen öffentlicher Aufträge zu erschweren[1]. In der grundsätzlichen Konzeption sind aber trotzdem der LSP auf die Erfordernisse der Auftragsfertigung ausgerichtet und die Verschiebung der Bedeutung einzelner Kostenarten im Vergleich mit Branchen, in denen die Marktfertigung vorherrscht, wird explizit im Rahmen der LSP nicht Rechnung getragen.
Die ASPR sind in dieser Hinsicht spezieller konzipiert, indem sie neben den schon angeführten Vertragstypen auch zwischen den Produktarten: Güter, Dienste, Forschungen, Konstruktionen, Anlagen und zwischen den Produktionsstätten: kommerzielle Unternehmen, private und staatliche Forschungsstellen u. ähnl. unterscheiden. Besondere Probleme der einzelnen Untergruppen werden in eigenen Kapiteln der ASPR behandelt. Für die einzelnen Produktarten und die einzelnen Produktions- und Forschungsstätten sind z. T. getrennte Kostenrechnungsgrundsätze geschaffen worden, welche auf die individuelle Kostenstruktur des Produkttyps und der Produktionsstätte Rücksicht nehmen; die für uns in diesem Zusammenhang relevanten Kostenrechnungsgrundsätze in der ASPR sind die folgenden: "Principles and Procedures for Use in Cost-Reimbursement Type Supply and Research Contracts With Commercial Organizations"[2].

52 Die Erfassung und Bewertung des Materialverbrauchs

521 Eigenes Material

Das besondere Kennzeichen der Aufträge der Einzelfertigung (oder der Auftragsfertigung) liegt darin, daß z. B. für solche komplexen Güter (wie mili-

---

1) MICHAELIS, Preisbildung, LSP III, Allg. Vorb., S. 1

2) ASPR XV Part 2

tärische Güter und ganze Waffensysteme) der Wert der verarbeiteten Materialien einen erheblichen Teil der Herstellkosten oder der Selbstkosten umfaßt[1].

Einen weiteren wesentlichen Posten im Rahmen der Selbstkosten von Einzelfertigungsaufträgen, auf den im nachfolgenden Punkt einzugehen ist, stellt der aufgrund der wenig mechanisierbaren, vorwiegend manuellen Werkstattfertigung hohe Anteil an Löhnen und Gehältern dar[2].
Die Bedeutung, die man den "Stoffen" demzufolge in den LSP beimißt, zeigt sich in dem Umfang des Abschnitts, der sich mit Materialfragen befaßt[3].
Bei den Nummern 11-15 und 20-21 der LSP handelt es sich hauptsächlich um Begriffs- und Inhaltsbestimmungen sowie um Fragen der Abgrenzung und Verrechnung; die ASPR beschränken sich demgegenüber in dem Punkt "material" im wesentlichen auf die Frage der Verrechnung der Materialkosten[4].

Fertigungsstoffe[5], bei denen es sich um Einzelkosten handelt[6], umfassen gem. LSP Nr. 11:

a) Einsatz- und Fertigungsstoffe[7]

---

1) KILGER, Aufträge mit atypischer Kostenstruktur, a. a. O., S. 475 f.

2) KNAUER, Friedrich Peter, Kalkulationsformen im Stahlbau, Heidelberg 1967, 2. Aufl., S. 11

3) LSP Nr. 11-21, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 11-21, Einleitung, S. 2 f.

4) ASPR 15-205.22

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217

6) ASPR 15-202; EBISCH, Preise, a.a. O., S. 217 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 11, S. 4 ff.

7) In den LSP wird der Begriff des "Fertigungsstoffes" offensichtlich sowohl als Ober- als auch als Unterbegriff verwendet, was begriffssystematisch zweifelsohne eine ungünstige Handhabung bedeutet; s. hierzu auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 11, S. 2

b) Zwischenerzeugnisse[1)]

c) Auswärts bezogene Fertigerzeugnisse[2)]
(von denen Handelswaren[3)] zu unterscheiden sind).

Von den Fertigungsstoffen abzugrenzen sind die Hilfsstoffe, die wie erstere möglichst als Einzelkosten zu verrechnen sind und gemäß der Regelung der LSP noch zu den Fertigungsstoffen (als Oberbegriff) zählen, ohne Fertigungsstoffe (als Unterbegriff) zu sein[4)].
Betriebsstoffe sind keine Fertigungsstoffe und dienen - im Gegensatz zu den Fertigungs- und Hilfsstoffen - nur mittelbar der Produktion[5)]. Im Rahmen der Betriebsstoffe weisen die LSP Brennstoffe und Energiearten (Dampf, Luft, Strom, Treibstoff) getrennt aus[6)].

---

1) Dieser Begriff umfaßt halbfertige Produkte im Produktionsprozeß, die "nicht selbständig absatzbestimmte Fertigungserzeugnisse" darstellen; s. hierzu: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 218; LSP Nr. 19, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 234 ff.

2) Diese Materialgruppe betrifft fertige absatzbestimmte Erzeugnisse fremder Unternehmen, die in das eigene Produkt eingehen; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 219; DIRKS, GRK, K 261.13, der hierunter einschränkend nur Fertigerzeugnisse aufgrund fremder - nicht auch eigener - Konstruktionsunterlagen, wie es die LSP vertritt, versteht.

3) Derartige Lieferungen werden nicht fertigungstechnisch mit dem eigenen Produkt verbunden sondern diesem nur lose beigegeben.

4) Dabei ist zu beachten, daß begrifflich Fertigungsstoffe in der einen Branche durchaus Hilfs- oder Betriebsstoffe in einer anderen Branche darstellen können; als Beispiel sie auf das Öl verwiesen, das in der Mineralöl-Industrie ein Fertigungsstoff, in der Werkzeugindustrie dagegen ein Betriebsstoff ist; s. hierzu: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 21 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 11, S. 2 und LSP Nr. 13, S. 1 (bei der Drucklegung von PRIBILLA, Kostenrechnung, ist der Redaktion ein Druckfehler unterlaufen, indem es in LSP Nr. 13 II 2 Abs. 3 statt "Hilfsstoffe" hier "Betriebsstoffe" heißen müßte - dies läßt sich aus LSP Nr. 13, S. 3, ableiten)

5) LSP Nr. 13, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 221 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 13, S. 1 ff.

6) LSP Nr. 15, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 225; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 15, S. 1 f., der hierzu ausführliche Beispiele angibt und der zugleich in diesem Zusammenhang auf die Problematik der nicht-lagerfähigen Stoffe eingeht.

Soweit Reststoffe[1] in Form von Überschußmaterial, Verarbeitungsabfall oder Ausschuß anfallen und diese entweder im eigenen Betrieb verwendungsfähig[2] oder nach Bearbeitung und nach Abzug der Aufbereitungs- und Veräußerungskosten veräußerungsfähig[3] sind, muß man diese Reststoffe wieder verwenden bzw. veräußern und den Aufträgen die Erlöse gutschreiben[4]. Ausgenommen ist hiervon nur das sog. "Kreislaufmaterial" (z. B. Eingußtrichter bei Gußstücken), das ohne Wertverlust wieder verwendet werden kann[5].

Die ASPR verstehen unter "Material costs ... such items as raw materials, parts, subassemblies, components, and manufacturing supplies, whether purchased outside or manufactured by the contractor, and may include such collateral items as inbound transportation and intransit insurance. In computing material costs consideration will be given to reasonable overruns, spoilage, or defective work ... "[6] und grenzen auf diese Weise enumerativ den Begriff der Materialkosten ab. Damit wird zugleich die Forderung[7] erhoben, wie sie auch in LSP Nr. 16 zum Ausdruck kommt[8], daß "als Verbrauch ... die Einsatzmenge je Stoffart einschließlich des bei normalen Fertigungsbedingungen entstehenden Arbeitsabfalles ... oder einschließlich des Zuschlages für Ausschuß[9] beim Einbau anzusetzen" ist[10]. Den Begriff

---

1) LSP Nr. 21, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 240; zu den einzelnen Begriffen der Reststoff-Arten, s. auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 21, S. 1 ff.

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 21, S. 3

3) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 21, S. 5

4) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 21, S. 6

5) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 240

6) ASPR 15-205.22 (a); ASPR 8-101.9; ASPR 13-101.4; ASPR 24-101.13

7) ASPR 15-205.22 (a)

8) LSP Nr. 16, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 226 f.; s. auch: ASPR 15-205.22 (a) und ASPR 3-801.3 (b)(3)

9) S. hierzu: KRÜGER, Gerhard, Erfassung und Verrechnung von Ausschuß, Frankfurt a. M. 1959, S. 7 ff.

10) LSP Nr. 16, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 226 f.

"material" definieren die ASPR im Sinne des Oberbegriffes "Fertigungsstoff" der LSP, denn "material" schließt auch "assemblies", "small tools" und "supplies" neben Gegenständen "which may be ... attached to end item"[1] ein, die in der Auslegung der LSP unter "Hilfs- und Betriebsstoffe"(LSP Nr. 13) und "auswärts bezogene Fertigerzeugnisse" (LSP Nr. 11) einzuordnen sind.

Zur Frage der Bewertung der Stoffe bestimmen die LSP bei Nachkalkulationen für Selbstkostenerstattungspreise den Ansatz zu Anschaffungskosten[2] (gemäß LSP Nr. 8)[3], wenn die Güter und Dienste besonders für einen öffentlichen Auftrag beschafft wurden - wobei auch Einstandspreise[4] gerechnet werden können[5].

Eine entsprechende grundsätzliche Forderung für den Ansatz des Einzelmaterials enthalten auch die ASPR[6], die dabei dem allgemeinen Bewertungsprinzip der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der SEC folgen, welche prinzipiell das (Anschaffungs-) Kostenprinzip für angemessen halten[7].

---

1) ASPR 13-101.4

2) LSP Nr. 17 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 229; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 11-21, Einleitung, S. 3; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 17, S. 2, der darauf hinweist, daß 3 Bewertungsverfahren mit den LSP in Einklang stehen:
   a) Anschaffungskosten oder Einstandspreis
   b) Lagerdurchschnittspreis
   c) Tageswert, Wiederbeschaffungspreis, Zeitwert

3) LSP Nr. 8 (2), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 204

4) LSP Nr. 18 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 231

5) In den LSÖ mußten demgegenüber Einstandspreise zwingend angesetzt werden (LSÖ Nr. 14, in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a.a.O., S. 69)

6) ASPR 15-205.22 (d)

7) HAENSEL, Bewertungsgrundsätze, a.a.O., S. 93

Für Lagermaterial ist normalerweise der Tageswert am Tage der Lagerentnahme anzusetzen, sofern dieses Material nicht direkt für einen Auftrag beschafft wurde und demzufolge wie Einzelmaterial zu behandeln ist[1]. Eine entsprechende Bestimmung kennen auch die ASPR[2].

Die LSP lassen neben der Verrechnung der tatsächlichen Preise auch die Anwendung von Verrechnungspreisen zu; in gleicher Weise gehen auch die ASPR vor, welche uneingeschränkt jede Methode der Bewertung des Lagermaterials als zulässig anerkennen, die regelmäßig angewandt wird und zugleich angemessen ist[3]. Die LSP beschränken die Anwendung von Verrechnungspreisen demgegenüber einerseits durch die Voraussetzung, daß die Preise auf "wirklichkeitsnahen Ermittlungen" beruhen müssen, d. h. den Preisen nach LSP Nr. 8 (2) nahekommen[4], aber andererseits verlangen sie gleichzeitig, daß die Verrechnungspreise nur dann "in kürzeren Abständen abgewandelt werden (sollen), wenn grundlegende Änderungen der Preise eingetreten sind"[5]. Durch diese Vorschrift soll die Aktualität der Bewertung gewahrt bleiben[6]. Diese beiden in ihrer Richtung gegenläufigen Bedingungen machen eine Entscheidung betreffs der Anpassung der Verrechnungspreise nicht einfacher; hier sollte man eine eindeutigere Regelung treffen.

---

1) LSP Nr. 8 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 204

2) ASPR E-509.4

3) ASPR 15-205.22 (d); PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 17, S. 5

4) DIRKS hält es entgegen der Regelung der LSP für vollauf genügend, wenn die "Gegenwartshöhe" der Preise durch Indices nachgewiesen wird (DIRKS, GRK, K 21 und K 412/311)

5) LSP Nr. 17 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 229

6) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 230

Die LSP Nr. 17[1] sind im Zusammenhang mit LSP Nr. 8 (2a, b) zu sehen, welche die in der LSP gültigen Bewertungsgrundsätze für Güter und Dienste, "soweit im Abschnitt III nichts Abweichendes bestimmt wird"[2], angibt. Diese Tatsache ist vor allem für LSP Nr. 17 (4) wichtig, da nach dieser Vorschrift auch abweichende Regelungen hinsichtlich der Bewertung von Lagerstoffen auf vertraglicher Basis möglich sind, "soweit keine anderen Rechtsvorschriften entgegenstehen"[3]. Abweichende Regelungen können einmal dahin gehen, ein vom Auftragnehmer angewendetes Bewertungsverfahren zuzulassen[4], zum anderen können sie darauf hinauslaufen, bei steigenden Preisen - ohne Preisgleitklauseln - im Falle von Vorkalkulationen Preiserhöhungen von Stoffen in Form höherer Kosten zu gestatten; in Nachkalkulationen bei Selbstkosten-Erstattungspreisen sind derartige Preissteigerungen automatisch enthalten. Dem ersteren Fall steht zwar die Vorschrift von LSP Nr. 8 (2) entgegen, nach der bei Vorkalkulationen die Tagespreise der Güter und der vom Lager kommenden Stoffe, abgestellt auf den Tag der Angebotsabgabe, anzusetzen sind[5], aber da die Vorschriften von LSP Nr. 17 den Vorrang vor der generellen Bestimmung der LSP Nr. 8 haben, ist dies ohne Bedeutung[6].

---

1) Bei der Novellierung der LSP Nr. 8 im Zusammenhang mit der Einführung des neuen Umsatzsteuergesetzes (s. hierzu auch: LSP Nr. 8 (1)) wurde durch ein redaktionelles Versehen nicht entsprechend auch die Absatz-Bezifferung in LSP Nr. 17 geändert; statt Nr. 8 Abs. 1a und 1b in LSP Nr. 17 (2) muß es heißen: Nr. 8 Abs. 2a und 2b (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 204 und S. 229)

2) Durch diese Regelung gehen die in LSP Nr. 17 (sowie Nr. 18 und Nr. 19) festgelegten Bewertungsgrundsätze denjenigen von LSP Nr. 8 (2) vor (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 229, S. 231, S. 234)

3) LSP Nr. 17 (4), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 229 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 17 S. 5, der eine abweichende Bewertung als mit den Grundsätzen der LSP nicht im Einklang stehend ablehnt; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 17, S. 6

4) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 17, S. 3 f.; s. hierzu auch: WÖHE, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a. a. O., S. 293 ff.

5) LSP Nr. 8(2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 204

6) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 17, S. 5 ff.

LSP Nr. 17 (1) weist explizit darauf hin, daß neben den Einkaufspreisen[1] auch der Ansatz von Einstandspreisen[2] zulässig ist. "Erzielte Mengenrabatte, Preisnachlässe, Gutschriften für Treue-, Jahres- und Umsatzrabatte[3] für zurückgesandte Verpackung und ähnliches sind ... bei Ermittlung des Einstandspreises abzusetzen"[4].

In gleicher Weise verlangen die ASPR die Berücksichtigung von solchen Vergütungen, wobei sie die in den LSP Nr. 21 isoliert angeführten Reststoff-Gutschriften mit einbeziehen[5].

Sowohl die deutschen als auch die amerikanischen Vorschriften verpflichten den Auftragnehmer, "beim Einkauf alle geschäftsüblichen Vorteile zu Gunsten des Auftraggebers wahr(zu)nehmen"[6]. Soweit der Auftragnehmer dabei

---

1) LSP Nr. 17 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 229

2) LSP Nr. 18 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 231, "Der Einstandspreis ... beinhaltet den Preis der beschafften Güter einschließlich der mittelbaren Lieferkosten wie Fracht, Porto, Rollgeld und Verpackung" (LSP Nr. 18 (1))

3) Zum Rabattproblem: CHLADEK, Gerhard, Rabatte bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen, in: DB 1966, 19. Jg., S. 1575-1576

4) LSP Nr. 18 (3), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 231 und S. 190 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 18, S. 2 ff., der darauf hinweist, daß von den oben angeführten Vergütungen streng die Material- und Lagerkosten und die Kosten der Einkaufsabteilung getrennt werden müssen.

5) ASPR 15-205.22 (b), "Costs of material shall be suitably adjusted for applicable portions of income and other credits, including available trade discounts, refunds, rebates, allowances, and cash discounts, and credits for scrap and salvage and material returned to vendors"; ASPR 15-201.5

6) LSP Nr. 18 (2), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 231; ASPR 15-205.22 (c) und ASPR 15-201.5; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 18, S. 3 f., der sich eingehender mit dem Begriff "geschäftsübliche Vorteile" auseinandersetzt und zu dem Ergebnis kommt, daß es dabei auf die individuellen Geschäftsvorteile und nicht nur auf die branchen- und handelsüblichen Vorteile ankommt; PRIBILLA zieht daraus weiter den Schluß, daß als entscheidendes Kriterium die "diligentia quam in suis" heranzuziehen ist.

mögliche Vergütungschancen nicht ausnutzt, hat dieser die entgangenen Vergütungen in der geschäftsüblichen Höhe dem öffentlichen Auftraggeber trotzdem zu vergüten, es sei denn, er könne letzterem nachweisen, daß er unter vernünftigen und normalen Bedingungen die fehlende Ausnutzung der Vergütung nicht zu vertreten hat[1].

Ergänzend meint hierzu PRIBILLA, daß dementsprechend über das geschäftsübliche Maß hinausgehende Sondervorteile dem Auftragnehmer zu belassen sind, da sie der besonderen Tüchtigkeit des Auftragnehmers auf dem Beschaffungssektor entspringen[2].

In den USA hat zudem der Auftragnehmer Preissenkungen, die er nach Abschluß eines Vertrages mit dem öffentlichen Auftraggeber noch während der Laufzeit des Vertrages an andere private Kunden gewährt, automatisch auch dem öffentlichen Auftraggeber zuzugestehen; im umgekehrten Fall einer Preiserhöhung gilt dieser Automatismus jedoch nicht[3].

Bemerkenswert ist, daß die LSP im Rahmen der Nr. 18 nicht auch den Skonto als abzugsfähige Vergütung anführen wie dies noch in LSÖ Nr. 15 der Fall war[4]. Hieraus wird heute allgemein abgeleitet - was allerdings nicht unbestritten ist -, daß die Skontoerträge dem Auftragnehmer verbleiben sollen und eine abzugsfähige Vergütung für den Auftragnehmer darstellt[5].

Das Bundesverteidigungsministerium der BRD hat durch einen Erlaß vom 15. 10. 1960 für seinen Bereich die Weitergabe des Skontos verfügt[6], was offensichtlich dem Grundsatz der LSP widerspricht.

---

1) ASPR 15-205.22 (b); EBISCH, Preise, a. a. O., S. 232

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 18, S. 4

3) RECK, Government Purchasing, a. a. O., S. 76

4) LSÖ Nr. 15, in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a. a. O., S. 69

5) Siehe hierzu die eingehende Diskussion dieser Frage bei: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 232 f.; BISE, Wilhelm, Rabatt und Skonto als Mittel der Marktpolitik der Unternehmung, Mannheim 1951, Diss.; BEISSNER, Heinz, Der Skonto - Aufwand oder Kosten? Ein kritischer Beitrag zur Theorie des Skontos, in: KRP 1961, 5. Jg., S. 21-24; BEISSNER, Heinz, Der umstrittene Skonto in funktionaler Betrachtung, in: KRP 1962, 6. Jg., S. 249-254; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 18, S. 5 ff., der sich ebenfalls ausführlich mit den Fragen des Skontos unter Berücksichtigung verschiedener Aspekte befaßt; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 18, S. 4 ff.

6) ALTMANN, Carl-Heinz, Skonti und deren Weitergabe an den Auftraggeber bei öffentlichen Aufträgen, in: Wpg 1962, 15. Jg., S. 36-41, hier: S. 39

522 Materialbeistellungen, Lohnarbeiten, Anlagenbeistellungen

Einen Sonderfall stellt die Möglichkeit dar, daß vom öffentlichen Auftraggeber Stoffe kostenlos beigestellt werden, die in der Unternehmung durch gesonderte Kennzeichnung und Lagerung als solche kenntlich zu machen sind[1]. Das besondere Problem liegt darin, daß diese Stoffe[2] nicht Eigentum der Unternehmung sind und deshalb keine Auftrags-Einzelkosten darstellen, aber zugleich doch im Unternehmen Gemeinkosten verursachen[3]. Deswegen werden diese Stoffe rechnerisch mit in die Kalkulation einbezogen und mit Material-, Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten gemäß der Kostenverursachung in den einzelnen von ihnen durchlaufenen Kostenstellen belastet. Allerdings ist dabei die Gemeinkostenverursachung durch beigestellte Stoffe bei weitem nicht so hoch wie durch das übrige Material, so daß man für die beigestellten Stoffe mit einem gesonderten Gemeinkostenzuschlagssatz rechnen muß[4]. Ohne diese Regelung würde das beigestellte Material zu hoch mit Gemeinkosten belastet[5]. Am Ende der Kalkulation wird der eigentliche Wert des beigestellten Materials jedoch wieder abgezogen, um zum Kalkulationswert der eigenen Produktionsleistung des Unternehmens zu kommen[6].

---

1) ASPR 1-302.1 und ASPR 5-901; LSP Nr. 20, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 239

2) Wenn das gesamte Material beigestellt wird, spricht man von einer "Stoffgestellung" im Gegensatz zur "Stoffbeistellung", wenn Material nur zum Teil beigestellt wird (PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 20, S. 2)

3) Eingehender haben sich mit diesem Spezialproblem beschäftigt: PACK, Ludwig und GRÖSSLE, Karl, Die Gemeinkostenverrechnung auf Beistellmaterial bei öffentlichen Aufträgen, in: KRP 1959, 3. Jg., S. 31-36, hier: S. 33 ff.

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 239

5) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 20, S. 4

6) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 239 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 20, S. 2 und das dort angegebene Kalkulationsschema unter Berücksichtigung des beigestellten Materials; weiterhin ist zu beachten, daß hieraus resultierend die beigestellten Stoffe weder zum betriebsnotwendigen Vermögen zählen noch mit einem kalkulatorischen Gewinnzuschlag belastet werden dürfen; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 20, S. 2 f. und S. 5.

Die Bewertung der beigestellten Stoffe erfolgt entweder zum vom Auftraggeber angegebenen Marktpreis oder - falls dieser nicht erhältlich ist - zu einem Schätzpreis, der alle relevanten Einflußfaktoren zu berücksichtigen hat[1].

Systematisch neben die Verwendung fremden (beigestellten) Materials ist die Anwendung fremder Arbeitskräfte in Gestalt von Lohnarbeiten fremder Zulieferer zu stellen, die einen oder mehrere Produktionsschritte durchführen oder die ein bestimmtes Zwischenprodukt für das Unternehmen herstellen, das anschließend in das eigentliche Endprodukt eingeht[2] [3].
Grundlage einer auswärtigen Bearbeitung ist die Entscheidung, ob Eigen- oder Fremdbezug ("make or buy")[4] für einen oder mehrere Produktionsschritte kostengünstiger ist[5].
Nach den amerikanischen Vorschriften muß allerdings der öffentliche Auftraggeber bei Entscheidung des Auftragnehmers für einen teilweisen Fremdbezug oder für eine auswärtige Bearbeitung einzelner Produktionsschritte

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 20, S. 4

2) LSP Nr. 12, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 220; s. hierzu auch: BOOK, Heinz, Erfassung und Verrechnung der Kosten auswärtiger Bearbeitung, in: KRP 1967, 11. Jg., S. 107-112, hier: S. 107 ff.

3) Die unterschiedliche Gemeinkostenverursachung durch beigestellte Zwischenprodukte ist wie im Falle der beigestellten Stoffe durch gesonderte Gemeinkostenzuschlagssätze zu berücksichtigen.

4) ASPR 3-902.2

5) ASPR 3-900 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 12, S. 3 f.; KILGER, Wolfgang, Entscheidungskriterien zur Wahl zwischen Eigenerstellung und Fremdbezug, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmungsführung, hrsg. v. Walther BUSSE von COLBE, Bielefeld 1969, S. 75-121, hier: S. 76 ff.

seine Zustimmung geben[1]; diese Entscheidung ist vor allem dann zu treffen, wenn es sich um komplexe Produkte mit erheblichem Wert und ohne nennenswertem Wettbewerb auf dem Produktmarkt handelt[2].
Bei der Untervergabe von Teilen von öffentlichen Aufträgen[3] sind nach den amerikanischen Bestimmungen über "Subcontracting"[4] auch kleinere Unternehmen (Small Business)[5] und Gebiete mit einem Arbeitskräfteüberhang (Labor Surplus Area)[6] mit einzuschalten.
Dem entspricht in der BRD die Forderung einer vernünftigen Verteilung der öffentlichen Aufträge, wobei neben der Heranziehung leistungsfähiger Betriebe auch eine angemessene Berücksichtigung "wirtschaftspolitisch förderungswürdiger Unternehmen aus Notstands-, Grenz- und Sanierungsgebieten sowie sonstiger als förderungsbedürftig bezeichneter Gruppen von Unternehmen, z. B. Vertriebenenbetriebe" erfolgen soll[7].

Neben fremden Materialien können auch fremde Anlagen und Betriebsmittel, die nur für die Durchführung eines speziellen Auftrages benötigt wer-

---

1) ASPR 3-901 (c); ASPR 3-902.4; ASPR 23-201.2

2) ASPR 3-902.2 (b)/(c) und ASPR 23-000 ff.

3) S. auch: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 152 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung I 21 d; ABBV § 9, I 24; ABEI § 5

4) ASPR Section 23, worin die Probleme des Einkaufs und der Einkaufsverfahren bei der Untervergabe öffentlicher Aufträge behandelt werden; ASPR 7-203.8 und ASPR 7-402.8

5) ASPR 1-700 ff. und ASPR 3-104; zum Begriff und zu den größenmäßigen Grenzen von "Small Business"-Unternehmen s. ASPR 1-701 und ASPR 702; s. auch: FERTIG, Lawrence, Der Drugstore-Besitzer und Big Business, in: FAZ v. 19.9.1970, S. 19; WELTER, Der Staat, a. a. O., S. 258 ff. und S. 280 ff.

6) ASPR 1-800 ff. und ASPR 3-105

7) MICHAELIS, Preisbildung, VPöA/LSP, Einführung S. 3; s. hierzu: S. 12 f.

den[1], sofern diese bereits beim öffentlichen Auftraggeber vorhanden sind, eingesetzt werden[2], so daß man diese notwendigen Betriebsmittel und Sonderanlagen nicht speziell kaufen und dem öffentlichen Auftrag als Sondereinzelkosten der Fertigung anlasten muß[3]. Dieses Verfahren der Verwendung von bundeseigenen Anlagen für die Produktion militärischer Rüstungsgüter wird vor allem in den USA in weitem Umfang praktiziert[4]. Dabei bleiben diese Anlagen oft langfristig im Besitz des privaten Auftragnehmers, der diese Anlagen unter Umständen auch für eigene private Produktionsaufträge benutzen kann. Die Verrechnung der anfallenden Kosten auf die öffentlichen und privaten Aufträge hat entsprechend der jeweiligen Kapazitätsnutzung zu erfolgen. Bekanntestes Beispiel für dieses Verfahren ist in den USA die Firma Lockheed, deren Anlagen rechtlich zu 45 % der amerikanischen Luftwaffe und Marine gehören[5].

---

1) ASPR 15-205.40 (a) "special tooling" und "special test equipment"; LSP Nr. 14, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 222; ALTMANN, Carl-Heinz, Sonderbetriebsmittel bei öffentlichen Aufträgen - nach LSP und ABBV, in: DB 1962, 15. Jg., S. 1101-1103

2) Dabei handelt es sich um die kostenlose leihweise Zurverfügungstellung bundeseigener Anlagen zur Durchführung eines Auftrages; die Verwendung bundeseigener Anlagen hat vor allem bei der Herstellung verteidigungswirtschaftlicher Güter Bedeutung; s. hierzu: ASPR Section XIII "Government Property", wo ausführlich die mit diesem Problem zusammenhängenden Fragen geregelt sind; s. auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, I 21 d : ABBV § 10 sowie I 24 : ABEI § 6

3) Die LSP enthalten zur Frage der "Sonderanlagen" keine eigene Bestimmung, so daß diese unter den Begriff der "Sonderbetriebsmittel" zu subsumieren sind, obgleich dies der Aufzählung von Beispielen (in LSP Nr. 14) der unter diesen Paragraph fallenden Betriebsmittel nicht zu entnehmen ist (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 224); s. hierzu auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, I 21 d : ABBV § 10 und I 24 : ABEI § 6; ASPR 15-205.40 (b)

4) ASPR XIII "Government Property"

5) ODRICH, Peter, Das größte Rüstungsunternehmen der Welt, in: FAZ v. 3. 1. 1970, S. 15

523 Bewertungsprobleme bei Zulieferungen aus eigenen Vorbetrieben

Die LSP regeln im Rahmen des Paragraphen Nr. 19 das Bewertungsproblem bei Zulieferungen[1] aus eigenen Vorbetrieben[2], auf das auch in den ASPR eingegangen wird[3].

Es geht dabei um die Frage der Bewertung von Lieferungen zwischen Produktionsstufen einer Unternehmung[4].

"(1) Bei Zulieferungen marktgängiger Leistungen aus eigenen Vorbetrieben gelten als Einstandspreise die jeweiligen Marktpreise unter Berücksichtigung der eingesparten Vertriebskosten und der üblichen Nachlässe.

(2) Bei Zulieferungen nicht marktgängiger Leistungen aus eigenen Vorbetrieben gelten als Einstandspreise,

a) falls solche Lieferungen in einem Geschäftszweig üblich sind, die nach diesen Leitsätzen ermittelten Selbstkosten,

b) falls solche Zulieferungen in einem Geschäftszweig nicht üblich sind, die nach diesen Leitsätzen ermittelten Selbstkostenpreise"[5].

Nach den ASPR dürfen im Normalfall für Materialien, Güter und Dienste, die zwischen einzelnen Produktionsstufen verkauft oder weitergegeben wer-

---

1) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 19, S. 2

2) Zum Begriff des "eigenen Vorbetriebes" und dessen Voraussetzungen, s.: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 236 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 19, S. 1 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 2 f.

3) ASPR 15-205.22 (e); s. auch: FREMGEN, J.M., Managerial Cost Analysis, Homewood, Ill. 1966, S. 448-451; HONGREN, Charles T., Accounting for Management Control, Englewood Cliffs, New Jersey 1965, S. 305-307; HIRSHLEIFER, Jack, On the Economic of Transfer Pricing, in: JB 1956, 29. Jg., S. 172-184

4) ASPR 15-205.22 (2); PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 1

5) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 234; s. auch: DANERT, Günter, Preispolitik bei Voll- und Überbeschäftigung, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 158-167, hier: S. 163

den, innerhalb der Unternehmung nur die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden, ausgenommen es handelt sich um eine lang geübte Praxis des Unternehmens, daß die jeweilige Vorstufe die weitergegebenen Materialien auf der Basis eines anderen als des Kostenwertes an die nachfolgende Produktionsstufe weiterleitet. Betreffs der notwendigen Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines die Selbstkosten überschreitenden Wertansatzes stellen die ASPR fest: "..., allowance may be at a price when:

(i) it is or is based on an 'established catalog or market price of commercial items sold in substantial quantities to the general public' in accordance with 3-807.1 (b) (2); or

(ii) it is the result of 'adequate price competition' in accordance with 3-807.1 (b) (1) a and b (i) and (ii), and is the price at which an award was made to the affiliated organization after obtaining quotations on an equal basis from such organization and one or more outside sources which normally produce the item or its equivalent in significant quantity;

provided that in either case:

(1) the price is not in excess of the transferor's current sales price to his most favored customer ... for a like quantity under comparable conditions, and

(2) the price is not determined to be unreasonable by the contracting officer; ... "[1)]

Wenn sich kein Marktpreis aufgrund marktwirtschaftlicher Prinzipien am Markt bildet, müssen bei Zulieferungen von eigenen Vorbetrieben nach den Vorschriften der ASPR in der nachfolgenden Stufe die Kosten der Vorstufe angesetzt werden.

Unter einem gesonderten Punkt bestimmen die ASPR ergänzend, daß im Fall einer kostenmäßigen Belastung einer Produktionsstufe durch eine vorgelagerte Abteilung mit Mieten für ausgeliehene Anlagen diese nur in der Höhe zulässig sind, in der die Mietsätze die normalen Kosten der Anlage nicht überschreiten; hierzu zählen u. a.: Abschreibung, Steuern, Versi-

---

1) ASPR 15-205.22 (e)

cherung, Instandhaltungskosten[1].

LSP Nr. 19 (1) ist dem ersten Unterfall der ASPR zur Seite zu stellen, wobei allerdings nicht - wie in den LSP - die Berücksichtigung der eingesparten Betriebskosten und der üblichen Nachlässe verlangt wird[2]. Hieraus ergibt sich, daß der Spielraum der ASPR größer ist als derjenige der LSP. Nach den ASPR genügt es für die Ansetzbarkeit eines Marktpreises, wenn auf dem Markt ein ähnliches Produkt vorhanden ist, von dem aus man - in Form eines abgeleiteten oder modifizierten Marktpreises - den gewünschten Preis, ohne eine Kostenanalyse durchführen zu müssen, entwickeln kann[3].

Die zweite Alternative der ASPR entspricht der Regelung von LSP Nr. 19 (2a), nach der kein Marktpreis aufgrund der fehlenden Marktgängigkeit des Produktes ansetzbar ist. Zugleich muß jedoch die Lieferung des in Rede stehenden Produktes innerhalb des Geschäftsbereiches "üblich" sein, damit gemäß der Bedingung der ASPR, neben der eigenen Kalkulation des Produktes mehrere adäquate Angebote fremder Firmen vorliegen können als Voraussetzung der ASPR für die Ansetzbarkeit eines "Marktpreises" der Vorstufe für die weitergegebenen Güter und Dienste. Während nach den LSP unter der vorliegenden Konstellation nur der Ansatz von Selbstkosten gestattet ist, erlauben die ASPR auch den Ansatz eines "Marktpreises", der jedoch den Verkaufspreis des meist begünstigtsten Kunden nicht überschreiten darf.

Aus der Regelung der ASPR ist weiterhin abzuleiten, daß nach den amerikanischen Vorschriften im Fall der LSP Nr. 19 (2b) nicht ein Selbstkostenpreis sondern nur die reinen Selbstkosten angesetzt werden können, da die Voraussetzung der adäquaten Preisermittlung aufgrund fremder Angebote nicht möglich ist.

---

1) ASPR 15-205.34 (b); die gleiche Regelung gilt analog im Rahmen der ASPR auch für die Miete von EDV-Anlagen zwischen Abteilungen einer Unternehmung, s. hierzu: ASPR 15-205.48 sowie ASPR 3-1100 ff.

2) ASPR 15-205.22 (e) (i); LSP Nr. 19 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 234

3) ASPR 3-807.1 (b) (2); zum Begriff des modifizierten Marktpreises, s.: ASPR 3-807.1 (b) (1)c, sowie VPöA § 4 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 64; s. auch: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 83 ff.

Uns erscheint die amerikanische Regelung im Vergleich zu den LSP konsequenter und richtiger. Man muß in diesem Zusammenhang allerdings beachten, daß für die deutsche Regelung bei der Formulierung der LSP Nr. 19 das Ziel einer Wettbewerbsgleichheit bezüglich Eigen- und Fremdbezug von Produkten der Vorbetriebe mitbestimmend waren.
Auf die mit den Verrechnungspreisen zwischen betrieblichen Stufen auftretenden Probleme gehen wir nachfolgend ein:
Soweit es sich um Lieferungen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen handelt, wobei jedes Unternehmen eine Produktionsstufe umfaßt, kann jedes Unternehmen für sein Produkt einen Gewinnzuschlag verrechnen. Sind dagegen mehrere solcher Produktionsstufen in einem Unternehmen zusammengefaßt, so darf nach den in der BRD herrschenden (bilanz-) rechtlichen Vorschriften zwischen den Stufen kein Gewinn verrechnet werden. Ein mehrstufiges Unternehmen kann nur einmal einen Gewinn(-zuschlag) verrechnen - wie die anderen Unternehmen auch, die jeweils nur eine Produktionsstufe umfassen. Der Gewinn der mehrstufigen wie der einstufigen Unternehmen realisiert sich jeweils erst beim Verkauf am Ende der letzten Produktionsstufe. Demzufolge ist - gleiche Kostenstruktur unterstellt - der verrechnete Gesamtgewinn beim Mehrstufen-Unternehmen geringer, weswegen dieses auch zu einem niedrigeren Preis (bei gegebenem Gewinnzuschlag) anbieten muß - aufgrund des Wettbewerbsvorteils durch die Mehrstufigkeit des Unternehmens. Wegen dieses Wettbewerbsvorteils glaubt der Gesetzgeber durch die betreffende LSP-Vorschrift dem einstufigen Unternehmen einen Schutz gewähren zu müssen, um hierdurch für eine "Wettbewerbsgleichheit"[1] zu sorgen. Zudem glaubt EBISCH, daß aus dem Grundsatz des Marktpreis-

---

1) Es wird argumentiert, daß bei mehreren Produktionsstufen, die in einem Unternehmen vereinigt sind, ein ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteil gegenüber dem zweiten denkbaren Fall entsteht, in dem jede Produktionsstufe ein eigenes unabhängiges Unternehmen darstellt. "Die mehrstufigen Unternehmen würden - gäbe es Nr. 19 nicht - in jedem Fall nach den Vorschriften der LSP auf die Zulieferungen nur einmal Gewinn verrechnen dürfen und deshalb insoweit niedriger anbieten müssen als die einstufigen Unternehmen, die im Preis ihrer Vorlieferanten regelmäßig auch dessen Gewinn bezahlen müssen. Den einstufigen Unternehmen, die sonst im Wettbewerb benachteiligt wären, will Nr. 19 Schutz gewähren" (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 234 f.) Während das mehrere Stufen umfassende Unternehmen nur einmal Gewinn einrechnet, addieren sich im zweiten Fall

vorranges ebenfalls die Rechtfertigung für einen modifizierten Marktpreis für marktgängige Lieferungen aus eigenen Vorbetrieben abzuleiten ist[1]. Würde zwischen den einzelnen Stufen der Mehrstufen-Großunternehmung, wie es die LSP Nr. 19 gestatten, ein Gewinnanteil eingerechnet, so wäre dies unseres Erachtens ein Verstoß gegen bilanzrechtliche Vorschriften bzw. gegen das Imparitätsprinzip. Dies erklärt sich daraus, daß die LSP den Ansatz von (modifizierten)Marktpreisen[2] - als Einstandspreise[3] - für Lieferungen marktgängiger Leistungen aus eigenen Vorbetrieben ebenso wie beim Vorliegen von nicht-marktgängigen branchenunüblichen Leistungen anstelle des (Herstell-)Kostenpreisansatzes fordern; dadurch werden am Bilanzstichtag im Rahmen der halbfertigen Fabrikate, soweit sie Produkte aus den eigenen Vorstufen enthalten, unter Umständen auch unrealisierte Gewinne der Vorstufen innerhalb der Herstellkosten in der Bilanz mit ausgewiesen. Dieser Fall tritt ein, wenn die Produktion einer Periode größer als der Absatz des gleichen Zeitraumes ist; es wird dann ein Zuviel an Gewinn in Höhe der auf Lager gehenden Stückzahl, multipliziert mit dem jeweiligen Stückgewinn ausgewiesen[4]. Ein weiteres Problem liegt in diesem

---

Fortsetzung Fußnote 1), S. 97:
die Gewinne aller Produktionsstufen - gleiche Kosten vorausgesetzt - zu einem höheren Gesamtgewinn auf und führen demzufolge auch zu einem höheren Endpreis je Produkteinheit. Um eine solche im Sinne der LSP bestehende Wettbewerbsverzerrung zu vermeiden, gestatten die deutschen Vorschriften den Mehrstufenunternehmen die Verrechnung eines höheren Gewinnzuschlages, und zwar soweit, daß für beide Fälle eine Marktpreisgleichheit eintritt.

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 235; MICHAELIS betont dies auch durch den Hinweis, daß das Marktpreis-System nicht vor der innerbetrieblichen Verrechnung Halt machen kann (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 19, S. 4)

2) Da man aber die anteiligen nicht notwendigen Vertriebskosten der eigenen Vorbetriebe absetzen muß, ist der modifizierte Marktpreis des eigenen Vorproduktes immer noch niedriger als der Preis des fremdbezogenen Vorproduktes,in dessen Preis höhere Vertriebskosten insgesamt enthalten sind (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 19, S. 4; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 5 f.)

3) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 6

4) FREMGEN, Managerial Cost Analysis, a. a. O., S. 449

Zusammenhang in der Tatsache, daß bei mehrstufigen Unternehmen, welche zwischen den Stufen weitergegebene Produkte zu Marktpreisen verrechnen, in der nachfolgenden Stufe jeweils einen Gewinn auf den Gewinn der Vorstufe verrechnen. Dies führt zu einer Gewinnkumulierung über die gesamten Produktionsstufen. Um diesen Effekt zu kompensieren und die Wettbewerbsgleichheit zwischen den Einstufenunternehmen und den Mehrstufenunternehmen zu wahren, gestatten die LSP letzteren eine erhöhte Gewinnverrechnung. Durch dieses Zugeständnis erhofft der Gesetzgeber eine Marktpreisgleichheit bezüglich der Vorstufenprodukte für den Fall der Einzelfertigung bzw. der Fremdfertigung zu erreichen[1].

Daß die LSP einen derartigen bilanzrechtlich nicht zu sanktionierenden Weg beschreiten können, ist aus der Tatsache herzuleiten, daß die Bewertungsgrundsätze der LSP unabhängig von der Handels- und Steuerbilanz in der BRD sind.

Eine völlige Wettbewerbsgleichheit im Sinne der LSP wird sich jedoch aufgrund der unterschiedlichen Kostenstruktur der einzelnen Unternehmen nicht erreichen lassen[2].

"Die eingangs aufgeworfene Frage nach der Zulässigkeit einer Verrechnung des Vorstufen-Gewinnes wird also von LSP Nr. 19 sowohl im Falle marktgängiger Zulieferungen wie auch bei nicht-marktgängigen und branchenunüblichen Zulieferungen positiv beantwortet"[3], d. h. wenn die Angliederung von Vorbetrieben "nicht-branchenüblich" ist. Im umgekehrten Fall, wenn nicht-marktgängige Zulieferungen aus eigenen Vorbetrieben "branchenübliche" sind und einstufige Unternehmen damit als Ausnahme angesehen werden müssen, ist eine Schutzwürdigkeit der einstufigen Betriebe gemäß den Vorschriften der LSP im Interesse der Wettbewerbsgleichheit nicht mehr notwendig. Die Schutzwürdigkeit ist also demnach nur dann gerechtfertigt, wenn in einer Branche ein Überwiegen mehrstufiger Unternehmen festge-

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 235; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 6

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 3 f.

3) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 5

stellt wird. In diesem Sinne ist auch der Begriff der Branchenüblichkeit im Rahmen der LSP zu verstehen, bei dem es als Kriterium auf das Überwiegen der einstufigen oder mehrstufigen Unternehmen ankommt. "Sinn der Bestimmungen der LSP Nr. 19 ist, jedem abnehmenden Betrieb, d. h. also jedem öffentlichen Auftragnehmer eine möglichst gleiche Startbasis hinsichtlich seiner Zulieferung ... zu geben, um dem Gesichtspunkt des gesunden Wettbewerbs Rechnung zu tragen"[1]. Anderer Ansicht ist DIRKS, wenn er eine Bewertung für Zulieferungen eigener Vorbetriebe mit dem Marktpreis nur bei nicht-branchenüblichen Lieferungen zuläßt, aber auch in diesem Fall daneben eine Bewertung auf Basis der Selbstkosten gestattet. Während also bei DIRKS das entscheidende Kriterium die Branchenüblichkeit[2] ist, stellen die LSP Nr. 19 auf die Marktgängigkeit[3] der Zulieferungen ab. Unseres Erachtens ist vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nur die Ansicht von DIRKS zu vertreten, da mit der Regelung der LSP Nr. 19 wesensfremde Zielsetzungen in die Kostenrechnung hineingetragen werden. Man verwendet diese Vorschrift der LSP, um wirtschafts- und wettbewerbspolitische, d. h. volkswirtschaftliche kostenrechnungsfremde Zielsetzungen durch eine gesetzlich konstruierte Chancengleichheit zu erreichen[4], oder anders ausgedrückt, kraft Gesetzes werden juristische Regelungen gestattet, die betriebswirtschaftlich eindeutig abzulehnen sind[5]. Das Prinzip des Marktpreisvorranges wird in diesem Zusammenhang unseres Erachtens zu weitgehend ausgelegt, wobei zweifellos im Hintergrund der Gedanke des vollkommenen Marktes als Wettbewerbs-Ideal steht. Diesem Vorgehen widerspricht unseres Erachtens bis zu einem gewissen Grade die Regelung von § 5 (1) VPöA, die auch beim Vorhandensein eines Marktpreises unter den dort angegebenen

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 5

2) Zum Begriff der Branchenüblichkeit, s. HESS-ZEIDLER, a. a. O., III D Nr. 14, S. 55, zit. nach: MICHAELIS, Preisbildung LSP Nr. 19, S. 6

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 236 ff.; DIRKS, Gemeinschafts-Richtlinien für die Kosten- und Leistungsrechnung, a. a. O., K 412/311

4) MICHAELIS, Preisbildung, VPöA/LSP, Einführung, S. 2 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 19, S. 1

5) ALTMANN, C. H., Kalkulatorischer Gewinn des Hauptlieferanten für die Leistungen des Unterlieferanten bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1962, 15. Jg., S. 361-362, hier:S. 362

Voraussetzungen einen Selbstkostenpreis zuläßt[1] und damit ein (gleichberechtigtes) Wahlrecht zwischen den beiden Preistypen des Markt- und Selbstkostenpreises gibt - was gleichfalls mit der Zielsetzung der Aufrechterhaltung eines spürbaren Wettbewerbs begründet wird.
Als Abschluß zu diesem Punkt halten wir es für interessant, Absatz 1 der LSÖ Nr. 16 zu zitieren: "Ist bei Werkstoffen, Halberzeugnissen und vorgearbeiteten Teilen die Herstellung in eigenen Vorbetrieben des Auftragnehmers üblich, so gelten als Einstandspreise die Herstellkosten zuzüglich anteiliger Verwaltungskosten und Sonderkosten oder ein auf ihnen aufgebauter innerbetrieblicher Verrechnungspreis"[2]. Diese frühere Regelung erscheint uns als die kostenrechnerisch und betriebswirtschaftlich einzig vertretbare; dabei ist allerdings zu beachten, daß die Regelung der LSÖ durch steuerrechtliches Denken beeinflußt ist, wenn nur "anteilige Verwaltungskosten und Sonderkosten" zugelassen sind; dies ist eine analoge Regelung zum Ansatz der halbfertigen Fabrikate unter Ausklammerung der Vertriebskosten, wie es in der Steuerbilanz verlangt ist.

53 Die Personalkosten

531 Löhne und Gehälter

Die Lohnkosten spielen neben den umfangreichen Materialkosten bei den Entwicklungsaufträgen und den Aufträgen für Produkte der Einzelfertigung des öffentlichen Auftraggebers eine große Rolle.

---

1) Die angeführten Voraussetzungen sind:
a) das Vorliegen einer "Mangellage",
b) das Vorliegen einer "nicht nur unerheblichen Beschränkung des Wettbewerbs auf der Anbieterseite"
(EBISCH, Preise, a. a. O., S. 88 f.; zum Begriff des "Wettbewerbs" s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 66 ff., S. 73 ff., S. 93 f.)

2) LSÖ Nr. 16 (1), in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a. a. O., S. 69

Für den Lohnsektor regeln die LSP in Nr. 22-25 neben der Bewertung der einzelnen Lohnarten gesondert die als Kosten ansetzbaren Sozialkosten.
In den ASPR werden ebenfalls Lohnkostenfragen unter verschiedenen Punkten behandelt, so vor allem unter ASPR 15-205.6 "Compensation for Personal Services", aber auch unter den Punkten: ASPR 15-205.7, .8, .10, .11, .15, .27, .31, .39, .43, .44[1)]
Von den einzelnen Lohn- und Sozialkostenarten abgesehen, regeln die ASPR alle weiteren mit dem Faktor "Arbeit" zusammenhängenden Fragen in einem eigenen Kapitel "Labor" (ASPR XII), vor allem die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen des Arbeitsrechtes (z. B. Work Hours Standard Act (ASPR 12-301), US Department Labor Safety and Health Regulations (ASPR 12-501), Walsh-Haeley Public Contracts Act (ASPR 12-601), Fair Labor Standard Act (ASPR 12-701)) und sonstige arbeitsrechtliche Bestimmungen (z. B. Executive Order, wonach niemand wegen seiner Rasse oder seines Alters benachteiligt werden darf (ASPR 12-901)), welche sowohl die Arbeitsanforderungen als auch die Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer rechtlich festlegen. Hierzu zählen u. a. Abmachungen der Auftragnehmer mit einzelstaatlichen und bundesstaatlichen Stellen bezüglich der Anforderungen hinsichtlich der Sicherheit der Arbeitsart, der Gesundheit, der sanitären Anlagen, der maximalen Arbeitszeit, der Mindestlöhne sowie der Frauen-, Kinder- und Gefangenenarbeit[2)]. Für den militärischen Bereich liegt dabei die Hauptaufgabe darin, zu allen Zeiten die Sicherung der Durchführung der Verteidigungsaufträge gegen jegliche Art von Störungen von Seiten der Arbeitnehmer zu gewährleisten[3)].

---

1) Zu den Punkten: 15-205.15 siehe: 15-205.6 (g),
15-205.6 (h) siehe: 15-205.39,
15-205.6 (i) siehe: 15-205.44;
als nichtansetzbare Kosten im Rahmen der Löhne und Gehälter zählen nach den ASPR: "Contributions and Donations" (15-205.8),
"Entertainment Costs" (15-205.11)

2) ASPR 12-103.1; s. auch: ASPR 12-701

3) Hierfür bestehen eigene Sicherheitsbestimmungen für den militärischen Bereich, die "DOD Industrial Security Regulation".

Die LSP unterscheiden bezüglich der Lohn- und Gehaltskosten[1] zwischen tariflichen[2] oder vertraglich vereinbarten[3] angemessenen Löhnen, Gehältern, Sozialkosten und dem Unternehmerlohn; letzterer kann auch als kalkulatorische Kostenart verrechnet werden[4].

Die deutschen preisrechtlichen Vorschriften gehen nicht näher auf den Lohnbegriff und auf die Fragen der einzelnen Lohnformen[5], der Organisation der Lohnerfassung und -verrechnung[6] und der notwendigen Kontrollmaßnahmen ein. So verlangen die LSP nur, daß die Trennung der Lohnformen stetig und konsequent zur Vermeidung von Doppelverrechnungen vorgenommen wird[7].

Die amerikanischen Vorschriften grenzen den umfassenden Begriff "Compensation" wie folgt ab: "Compensation for personal Services includes all remuneration paid currently or accrued, in whatever form and whether paid immediately or deferred, for services rendered by employees to the contractor during the period of contract performance. It includes, but is not limited to, salaries, wages, directors' and executive committee members' fees, bonuses (including stock bonuses), incentive awards, employee stock options, employee insurance, fringe benefits, and contributions to pension, annuity, and management employee incentive compensation plans."[8]. Dabei

---

1) LSP Nr. 22 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 241; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 22, S. 2 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 22, S. 3 ff.

2) LSP Nr. 23, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 252; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 23, S. 1 ff.; PRIBILLA, Kostenrechung, LSP Nr. 23 S. 1 f.

3) LSP Nr. 24 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 252, s. auch: S. 253

4) LSP Nr. 22 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 241

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 241 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 23, S. 3 ff., der sich eingehender mit den Problemen des Akkordlohnes befaßt; KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 219 ff. und S. 284 ff.

6) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 243 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 22, S. 4 f.

7) LSP Nr. 22 (3), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 241, s. auch: S. 245

8) ASPR 15-205.6 (a) (1)

schließt der Begriff "Compensation" jede Form der Lohnzahlung und Vergütung ein, auch die in den LSP in den Bereich der Sozialkosten fallenden Aufwendungen. Voraussetzung ist allerdings, daß die gezahlten Löhne, Gehälter und sonstigen Vergütungen angemessen sind im Vergleich zu den geleisteten Diensten (und - in den USA - die im Rahmen des Internal Revenue Code gesetzten Grenzen nicht überschreiten)[1]. Die ASPR bemerken hierzu: "Compensation is reasonable to the extent that the total amount paid or accrued is commensurate with compensation paid under the contractor's established policy and conforms generally to compensation paid by other firms of the same size, in the same industry, or in the same geographic area, for similar services"[2].

Soweit Mehrarbeitzuschläge[3] durch Überstunden auftreten, ist zu unterscheiden, ob die Überstunden im Zusammenhang mit einzelnen Aufträgen, denen sie als Einzelkosten zurechenbar sind, anfallen oder ob sie allgemeiner Natur als Gemeinkosten in der Kostenrechnung zu berücksichtigen sind.

---

1) ASPR 15-205.6 (a) (1); in gleichem Sinne äußern sich auch: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 24, S. 2 und S. 4, sowie: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 24, S. 2

2) ASPR 15-205.6 (a) (2); zugleich begrenzen die ASPR jedoch diese Vorschrift, indem sie feststellen: "Notwithstanding any other provisions of this 15-205.6 costs of compensation are not allowable to the extent that they result from provisions of labor-management agreements that, as applied to work in the performance of Government contracts, are determined to be unreasonable either because they are unwarranted by the character and circumstances of the work or because they are discriminatory against the Government. The application of the provisions of a labor-management agreement designed to apply to a given set of circumstances and conditions of employment (for example, work involving extremely hazardous activities or work not requiring recurrent use of overtime) is unwarranted when applied to a Government contract involving significantly different circumstances and conditions of employment (for example, work involving less hazardous activities or work continually requiring use of overtime). It is discriminatory against the Government if it results in individual personnel compensation (in whatever form or name) in excess of that being paid for similar non-Government work under comparable circumstances." (ASPR 15-205.6 (a) (4))

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 245 ff.

Ebenso wie in den LSP sind auch in den ASPR Überstundenzuschläge (overtime premium) grundsätzlich zugelassen, vorausgesetzt daß ihr Umfang angemessen ist[1]. Gemäß den amerikanischen Bestimmungen müssen die Überstundenzuschläge mindestens 50 % der Normallohnrate ausmachen[2].

Überstunden dürfen nur dann angesetzt werden, wenn sie unbedingt notwendig sind[3]; das gleiche gilt nach den deutschen Bestimmungen auch vor allem bei Selbstkosten-Erstattungspreisen.
Von den Überstunden ist die Mehr-Schicht-Arbeit zu unterscheiden[4], die getrennt auszuweisen ist.

532 Sozialkosten

Neben den angeführten Normallöhnen und Überstundenzuschlägen gibt es sowohl nach den deutschen als auch nach den amerikanischen Vorschriften eine große Zahl weiterer Entschädigungen für Arbeitsleistungen, die man unter dem Begriff der Sozialkosten im weitesten Sinne zusammenfaßt[5]. Die LSP ebenso wie die ASPR trennen dabei danach, ob es sich um gesetzliche, tarifliche oder zusätzliche (freiwillige) soziale Leistungen des Auftragnehmers handelt[6]. Die gesetzlichen und tariflichen Aufwendungen können in der tat-

---

1) ASPR 12-102; im Kapitel XII gehen die ASPR ausführlich auf Detailfragen der Lohnermittlung und -verrechnung ein, im Gegensatz zu den deutschen preisrechtlichen Vorschriften; s. auch: ASPR 12-304

2) ASPR 12-301

3) ASPR 12-102.2; ASPR 12-102.3 (a) (ii); ASPR 12-102.4 (e); zudem müssen die Überstunden mit den Voraussetzungen für ihre Zulässigkeit und Angemessenheit gemäß ASPR 15-201 im Einklang stehen.

4) ASPR 12-102.2

5) ASPR 15-205.6; s. auch: ASPR 12-105; LSP Nr. 25, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 259 ff.

6) Die ASPR bemerken in diesem Zusammenhang, daß Sozialkosten gestattet sind"... to the extent required by law, employer-employee agreement or an established policy to the contractor" (ASPR 15-205.6 (g); LSP Nr. 25 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 259; zur Situation auf dem Gebiet der sozialen Leistungen in der BRD, s.: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 25, S. 1 ff.

sächlichen Höhe, "die zusätzlichen Aufwendungen, soweit sie nach Art und Höhe betriebs- oder branchenüblich sind und dem Grundsatz wirtschaftlicher Betriebsführung entsprechen" verrechnet werden[1].

Nicht gesondert verweisen die LSP - im Gegensatz zu den ASPR - auf die vielfältigen Möglichkeiten von Sondervergütungen und Leistungszulagen, da diese in der BRD in erheblichem Umfang im Akkordlohnsystem mit eingearbeitet sind; zum Teil werden sie allerdings auch als Bestandteile der zusätzlichen Sozialaufwendungen angesehen.

Die ASPR bestimmen in ähnlicher Richtung: "Incentive compensation for management employees, cash bonuses, suggestion award, safety awards, and incentive compensation based on production, cost reduction, or efficient performance, are allowable to the extent that the overall compensation is determined to be reasonable ... "[2]. Über die zulässige Höhe und den Ansatz der einzelnen Kostenarten können jedoch vertraglich abweichende Festlegungen getroffen werden; über einige Kostenarten, die als Sonderkosten in der Selbstkostenkalkulation getrennt aufzuführen sind, müssen z. T. sogar vertragliche Abmachungen zwischen den Vertragspartnern bestehen[3].

Eine weitere Gruppe von teils gesetzlich oder tariflich geregelten und teils freiwilligen Zahlungen stellen die Zuschüsse für Urlaub und arbeitsfreie Tage, die Entschädigungen im Falle von Krankheit oder Militärdienst[4] dar. Desgleichen sind in angemessenem Rahmen sowohl nach den ASPR als auch nach den LSP Umzugskosten eigener und neuer Arbeitnehmer als ansetzbare Kosten zugelassen[5].

---

1) LSP Nr. 25 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 259

2) ASPR 15-205.6 (c)

3) ASPR 15-107; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217

4) ASPR 15-205.6 (g); EBISCH, Preise, a. a. O., S. 260; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 22, S. 3

5) ASPR 15-205.25; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 267

Die nachfolgend angeführten Vergütungen können in bar, in Form von Aktien der eigenen Gesellschaft oder in der Gestalt von (Pensions-) Anwartschaften gewährt werden[1]. Während man in den USA von der Ausgabe eigener Aktien als Form der Auszahlung von Vergütungen erheblichen Gebrauch macht, wird in der BRD erst in den letzten Jahren im Zusammenhang mit Vermögensbildungsplänen verstärkt dieser Weg beschritten[2].

Zu dieser Kostengruppe zählen gemäß den amerikanischen Vorschriften unter anderem: " (i) contributions to pension, annuity, stock bonus, and profit sharing plans, (ii) contributions to disability, withdrawal, insurance, survivorship, and similar benefit plans, and (iii) other deferred compensation, whether paid in cash or in stock"[3]. Voraussetzung für die Zulässigkeit dieser Kosten nach den Vorschriften der ASPR ist deren Angemessenheit, das Vorliegen einer entsprechenden Abmachung zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer oder ein dem gleichstehendes normalerweise durchgeführtes Sozialprogramm zu Gunsten der Arbeitnehmer; last not least muß ein solcher Sozialplan mit den Vorschriften des Internal Revenue Code konform gehen[4].

Die deutschen Vorschriften gestatten gleichfalls den Ansatz von (Pensions-) Anwartschaften für die Altersversorgung von Arbeitern und Angestellten, die man allgemein als einen Teil des Lohnes versteht, der aber erst nach Ausscheiden des Beschäftigten aus dem Arbeitsprozeß auf einer Rentenbasis zur Auszahlung kommt. Diese Anwartschaften können sowohl als Rückstellungen - deren Höhe auf versicherungsmathematischer Basis ermittelt wird - als auch als Kosten der laufenden Periode verrechnet werden[5]. Ebenso wie die

---

1) Bei der Ausgabe von eigenen Aktien ist dabei jeweils der Tageswert der Aktie am Übergabetag anzusetzen; ASPR 15-205.6 (d) und (f)

2) Als Beispiel sei auf die Firma Siemens verwiesen, die seit 2 Jahren pro anno 2 Gratisaktien an die Belegschaftsmitglieder mit dem Ziel der Vermögensbildung verteilt.

3) ASPR 15-205.6 (f) (1)

4) ASPR 15-205.6 (f) (2); außerdem sind laufend Anpassungen bei der Ermittlung der Kosten der Anwartschaften vorzunehmen unter Berücksichtigung des normalen und evtl. anormalen Umfangs des Arbeitskräftewechsels, s. hierzu: ASPR 15-205.6 (f) (3)

5) Zum Problem des Kostencharakters von Pensionsanwartschaften, s.: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 261 ff., der u. a. auch § 6a EStG "Pensionsrückstellung" i.d.F.v. 27.2.1968 verweist; WÖHE, Günter, Betriebliche Steuerlehre, Bd.I, Berlin und Frankfurt a.M. 1966, S. 437 ff.

deutschen Bestimmungen geben auch die ASPR ein Wahlrecht zwischen effektiven Auszahlungen der Anwartschaften und deren Verrechnung als Aufwand der Periode sowie dem Zuwachsen der Anwartschaften in Gestalt von Rückstellungen[1].
Nicht als Kosten gelten demgegenüber nach Ansicht von PRIBILLA Gratisaktien und regelmäßige Zuwendungen aus Gewinnbeteiligungen der Arbeitnehmer[2], die nach den amerikanischen Vorschriften ebenfalls als Kosten zulässig sind[3].

Die amerikanische Regelung und die entsprechende Zulässigkeit dieser Kosten ist nur aus dem amerikanischen System der Lohnregelungen und der zusätzlichen Entschädigungen zu verstehen. Die USA kennen ein bis heute bei weitem weniger ausgebautes Sozialversicherungssystem wie die BRD. Erst um 1950 wurden derartige pflichtmäßige Versicherungsmöglichkeiten im Sinne der BRD in stärkerem Umfang auch in Amerika geschaffen. Demgemäß liegt bis zum heutigen Tage die notwendige Altersvorsorge in den Vereinigten Staaten noch wesentlich stärker beim einzelnen Arbeitnehmer und beim Arbeitgeber, da die gesetzliche und tarifliche soziale Absicherung nach Erreichen der Altersgrenze in den USA ebenfalls geringer ist. Damit haben aber die diesbezüglichen freiwilligen Leistungen der amerikanischen Unternehmen hinsichtlich der Altersvorsorge eine noch wesentlich größere Bedeutung für den einzelnen Arbeitnehmer als in Deutschland. Diese Tatsache ist bei Betrachtung der ASPR - Bestimmungen betreffs des Arbeitsentgelts stets zu beachten.

---

1) ASPR 15-205.6 (f) (1,2)

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 22, S. 3; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 261

3) ASPR 15-205.6 (f) (1)

Zugleich spiegelt sich in diesem anders gelagerten Entlohnungs- und Vorsorgesystem eine Akzentverschiebung im wirtschaftlichen Denken des Amerikaners gegenüber dem Deutschen, das auch heute noch stärker vom Leistungsdenken und von der Einzelverantwortlichkeit als von einem sozialstaatlichen Denken beeinflußt ist.

Ein Mittel der langfristigen Kapitalsanlage und der Vorsorge für die Zeit der Pensionierung sind in den USA in erheblichem Umfang Wertpapiere, was zweifellos auch mit zu der wesentlich größeren Bedeutung des Wertpapiersparens in den USA im Vergleich zur BRD beiträgt. Aus diesem Grunde steht gleichberechtigt neben der Zahlung in bar in den USA die Ausgabe eigener Aktien.

In der BRD besteht eine umfassende obligatorische Versicherungspflicht in Form der Invaliden-, Angestellten-, Knappschafts-, Kranken- und Unfallversicherung[1]. Die USA kennen eine Sicherung nur für den Fall der Arbeitslosigkeit durch eine entsprechende Arbeitslosenunterstützung, soweit diese auf gesetzlicher, tariflicher oder privater Abmachung beruht[2]. Desgleichen sind in den USA auch entsprechende anders geartete Ausgleichszahlungen[3] insoweit Kosten, als sie aufgrund gesetzlicher bzw. tariflicher Abmachung oder betrieblicher Initiative vorgenommen werden. Solche Kosten sind auf sämtliche Aufträge, unabhängig vom Auftraggeber, zu verteilen. Dabei kann man eine einmalige Abfindung vornehmen oder den Weg der Anwartschaft beschreiten unter Wahrung der Angemessenheit der Kosten im Vergleich zur Leistung des Arbeitnehmers. Entlassungsauszahlungen wegen konjunkturbedingter Massenentlassungen sind in den USA nur als einmalige Abfindungszahlungen gestattet[4].

---

1) LSP Nr. 25 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 259

2) ASPR 15-205.6 (g)

3) Hierbei handelt es sich um Ausgleichszahlungen in Härtefällen und bei Entlassungen (wozu auch das Erreichen der Altersgrenze gehört), wobei die ASPR von "Severance Pay" oder "Dismissal Wage" sprechen (ASPR 15-205.39 (a))

4) ASPR 15-205.39 (b)

533 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Der Unternehmerlohn[1] ist ein Äquivalent für die Tätigkeit des Geschäftsführers einer Personengesellschaft - der zugleich (Mit-) Eigentümer ist - und entspricht in seinem Wesen aufgrund gleicher Funktion dem Gehalt des Vorstandes einer Kapitalgesellschaft. Steuerrechtlich wird jedoch in der BRD der Unternehmerlohn als Gewinnanteil, das Gehalt des Vorstandes einer Kapitalgesellschaft jedoch als abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt. Dieses in der Steuerbilanz aufgrund der Rechtsform unterschiedliche Vorgehen ist wirtschaftlich nicht zu rechtfertigen, da ein Vorstand einer Unternehmung - unabhängig von der Rechtsform und dem Eigentumsverhältnis - eine Dienstleistung gegenüber der Unternehmung erbringt, die - wenn sie angemessen ist - echte Kosten darstellt[2].

Die LSP bestimmen deshalb zu Recht, daß "bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften ... als Entgelt für die Arbeit der ohne fest Entlohnung tätigen Unternehmer ein kalkulatorischer Unternehmerlohn in der Kostenrechnung berücksichtigt werden (kann)"[3].

---

1) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 126 f.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 241 und S. 245; HENZEL, Friedrich, Die Kostenrechnung, Essen 1964, 4. Aufl., S. 100; LINKE, Helmut, Der Leistungslohn für die Unternehmertätigkeit, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 250-260; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 22, S. 6 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 22, S. 5; SANDIG, Curt, Unternehmervergütungen - Der Unternehmerlohn und die Bezüge geschäftsführender Gesellschafter, in: NB 1954, 7. Jg., S. 101-105

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 253; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 24, S. 3 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 24, S. 6; Die Probleme des Unternehmerlohnes sind die gleichen wie diejenigen der Bestimmung angemessener Tantiemen für Aufsichtsratsmitglieder, die ebenfalls nur insoweit effektive Kosten sind, wie ihnen eine entsprechende tatsächliche Tätigkeit der Aufsichtsratsmitglieder gegenübersteht, s. hierzu: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 258 f.; BROSCHWITZ, Johannes, Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge als Kosten in der Preiskalkulation öffentlicher Aufträge, in: DB 1965, 18. Jg., S. 1409-1413, hier: S. 1410 ff.; BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 158

3) LSP Nr. 24 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 252

Auch die amerikanischen Vorschriften billigen generell dem Eigentümer einer Unternehmung eine Ausgleichszahlung (compensation)[1] für seine Leistung zu, wenn sie bestimmen: "Compensation to owners of closely held corporations, partners, sole proprietors, or members of the immediate families thereof, or to persons who are contractually committed to acquire a substantial financial interest in the contractor's enterprise. Determination should be made that such compensation is reasonable for the actual personal services rendered rather than a distribution of profits."[2]

Zur Frage der Ermittlung des Unternehmerlohnes bestimmen die LSP: "Der kalkulatorische Unternehmerlohn ist unabhängig von den tatsächlichen Entnahmen des Unternehmers in der Höhe des durchschnittlichen Gehalts eines Angestellten mit gleichwertiger Tätigkeit in einem Unternehmen gleichen Standortes, gleichen Geschäftszweiges und gleicher Bedeutung oder mit Hilfe eines anderen objektiven Leistungsmaßstabes zu bemessen."[3] Kriterium für die Angemessenheit des Gehaltes ist hauptsächlich das Tätigkeitsmerkmal der Dienstleistung des Unternehmers[4].

Die ASPR äußern sich in gleicher Richtung und verlangen ebenfalls die Angemessenheit der Entlohnung des Unternehmenseigentümers (und seiner mitarbeitenden Angehörigen) entsprechend ihrer Leistung. Im anderen Fall liegt eine (verdeckte) Gewinnausschüttung vor[5].

Die Ermittlung des Unternehmerlohnes kann immer nur relativ genau sein, denn man kann die "unternehmerische Leistung an sich" nicht messen, weswegen man sich bei der Anwendung von Vergleichen mit einem gewissen Ermessensspielraum abfinden muß[6]. Wie soll man in diesem Zusammenhang

---

1) ASPR 15-205.6 (a) (2)

2) ASPR 15-205.6 (a) (2) (i)

3) LSP Nr. 24 (3), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 253

4) Dies gilt vor allem für mitarbeitende Familienangehörige, die ihrer jeweiligen Leistung entsprechend zu entlohnen sind (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 24, S. 4)

5) ASPR 15-205.6 (a) (2) (i)/(3); WÖHE, Steuerlehre I, a.a.O., S. 79 ff.

6) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 254; u.a. verweist EBISCH an dieser Stelle als Hilfsmittel auf einen Vergleich von Vorstands- und Aufsichtsratsbezügen in der FAZ v. 18.3.1967, S. 5 (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 258); s. auch: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 24, S. 4; ASPR 15-205.6 (a); BROSCHWITZ, Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge, a.a.O., S. 1411

z. B. die Arbeitsintensität sowie die über normale Arbeitszeit hinausgehende Tätigkeit des Unternehmers erfassen? Der Unternehmerlohn im strengen Sinne kann nur die "normale" Arbeitszeit des Unternehmers entgelten[1].

Zur Berechnung des Unternehmerlohnes wandte man lange Zeit die sog. "Seifenformel" an[2]:

$$UL = 18 \times \sqrt{U} \qquad (U = \text{Umsatz})^{3)}$$

Der Mangel der fehlenden Berücksichtigung der Betriebsgröße in der alten Umsatzformel hat ZINTZEN korrigiert, der zur Ermittlung der steuerlich angemessenen Bezüge für geschäftsführende Gesellschafter (G. m. b. H.) folgende Formel ermittelt hat:

$$UL = (y + p) \times \left(\frac{U}{\sqrt{\frac{M + L}{2}}} \right)^{4)}$$

In der Formel bedeuten die einzelnen Größen:[5]

UL = Unternehmerlohn

U = Umsatz

M = Materialeinsatz

L = Personalaufwand

p = steuerlicher Gewinn in Prozent des steuerlichen Eigenkapitals

y = multiplikativer Faktor in Abhängigkeit von der Kapitalumschlaghäufigkeit

---

1) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 153

2) BROSCHWITZ, Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge, a. a. O., S. 1410 f.

3) Zur Kritik an der "Seifenformel" s.: BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 155 ff.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 255; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 24, S. 5 f.

4) BROSCHWITZ, Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge, a. a. O., S. 1410 ff.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 257; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 24, S. 6; RADKE, Magnus, Große betriebswirtschaftliche Formelsammlung, München 1966, S. 918

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 257

Aber selbst in dieser verfeinerten Form ist die Formel noch recht schematisch und grob. Wenn ihre Anwendung im Rahmen der LSP auch grundsätzlich nach LSP Nr. 24 (2) zulässig ist, so dürfte doch das zweite anerkannte Verfahren, durch Vergleich mit den Gehältern von Geschäftsführern und Vorständen gleichartiger Unternehmen ein angemessenes Gehalt abzuleiten, genauer sein.

Die amerikanischen Bestimmungen geben keinen näheren Aufschluß über das zulässige Berechnungsverfahren.

54 Die Entwicklungskosten

Ein besonderes Problem stellen "Forschungen und Entwicklungen" dar, unabhängig davon ob deren Kosten aufgrund eines isolierten Entwicklungsauftrages oder als Gemeinkosten im Rahmen eines Produktionsauftrages verrechnet werden. Hinzu kommen die vielschichtigen Fragen des Rechtsschutzes von Patenten und Lizenzen, auf die noch weiter unten einzugehen ist.

Zur Abgrenzung des Begriffes "Entwicklung" meint EBISCH, hierzu gehöre neben der Grundlagenforschung auch die Verbesserung von Produktionsverfahren und die Gestaltung sowie die Verbesserung bereits bestehender Produkte[1]. Die LSP grenzen das Gebiet nur enumerativ mit den folgenden Begriffen ab: Entwicklungen, Entwürfe, Forschungen, Versuche, Probestücke[2]. Die ASPR unterscheiden: research, exploratory development[3], advanced

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 269

2) LSP Nr. 27, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 269; s. hierzu: PRIBILLA, der auf die einzelnen Entwicklungsarten eingeht (PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 27, S. 2 ff.)

3) Hierzu zählen auch Versuche, Probestücke und deren Prüfung, was die ASPR als First Article Approval bezeichnen ("first article includes preproduction models, initial production samples, test samples, first lots, pilot models and pilot lots; ...") (ASPR 1-1901 und ASPR 1-1902); zu diesem Problemkreis s. auch: MELLEROWICZ, Konrad, Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg im Breisgau 1958, S. 25 ff.

development, concept formulation[1], contract definition[2], engineering development; im weiteren zählen die ASPR hierzu auch die nächstfolgenden Schritte: operational system development, management and support.
BROSCHWITZ, der das Fehlen einer klaren Definition für die Begriffe der Forschung und Entwicklung in den Vorschriften der LSP beanstandet[3], verweist auf eine diesbezügliche Definition von MELLEROWICZ, lautend: "Unter Forschung und Entwicklung verstehen wir die gesamte betriebliche Tätigkeit, die darauf gerichtet ist, dem Unternehmen neue Erkenntnisse für mögliche neue oder verbesserte Erzeugnisse, neue oder verbesserte Verfahren und neue Anwendungsmöglichkeiten zu gewinnen und nutzbar zu machen. Sie reicht von der Grundlagenforschung bis zu der Entwicklung fabrikationsneuer Erzeugnisse und Verfahren und der Erforschung neuer Anwendungsmöglichkeiten für die Erzeugnisse"[4].
Inzwischen trennt man in der Praxis jedoch genauer - auch verrechnungstechnisch - zwischen Forschungen und Entwicklungen, während früher beide Entwicklungsstufen als ein einheitliches Ganzes angesehen wurden[5].

541 Forschungs- und Entwicklungsaufträge

Der Bereich der Forschungen und Entwicklungen[6] erzwingt meist die Anwendung von Selbstkostenpreisen[7], sofern ein unabhängiger Entwicklungsauftrag abgeschlossen wurde.

---

1) Unter diesem Begriff faßt man die beiden Schritte des engineering development und des operational system development zusammen.

2) Dieses Stadium der Entwicklung bezeichnet man auch als project definition phase, in der die einzelnen Begriffe in ihrem Umfang festgelegt und erläutert werden, s. hierzu: ASPR 4-101 und ASPR 15-205.35 (a).

3) BROSCHWITZ, Johannes, Kosten für die werkseigene freie Entwicklung in der Preiskalkulation, in: DB 1964, 17. Jg., S. 1305-1309, hier: S. 1305

4) MELLEROWICZ, Entwicklungstätigkeit, a.a.O., S. 10

5) KIEHNE, Hans-Erich, Behandlung eigener Entwicklungskosten nach dem Aktienrecht, in: DB 1970, 23. Jg., S. 405-409, hier: S. 405

6) LSP Nr. 27, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 269 ff.; ASPR 4-100 ff.

7) ASPR 15-200 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 27, S. 3; GUTOWSKI, Armin, Konstruktions- und Entwicklungsaufträge, Heidelberg 1960, S. 107 ff. und S. 119 ff.

Schwierig ist hierbei die Frage der Verrechnungsart der Kosten der Entwicklungsaufträge. Theoretisch geht man davon aus, daß Forschungen und Entwicklungen (bis zum Prototyp) auf Basis des Selbstkostenerstattungspreises, Weiterentwicklungen bis zur Serienreife unter Zugrundelegung eines Selbstkostenrichtpreises und die eigentliche Produktion mittels eines Selbstkostenfestpreises verrechnet wird. Während man bei einer Produktion in etwa die Kosten vorausschätzen kann, ist dies im Fall der Entwicklungskosten ein äußerst schwer lösbares Problem - und demzufolge sind Kostenüberschreitungen der für die Forschung angesetzten Summen von 100 % und mehr nicht unwahrscheinlich (abgesehen von inzwischen eintretenden Preissteigerungen)[1].

Gemäß den Vorschriften der LSP - Selbstkostenerstattungspreis vorausgesetzt - wären die Selbstkosten als Preisuntergrenze anzusehen; besteht auf dem Markt eine große Anzahl von Unternehmen, welche einen Entwicklungsauftrag durchführen können, und - wegen freier Kapazitäten - auch wollen, so dürften die Selbstkosten auch zugleich die Preisobergrenze darstellen. Im entgegengesetzten Fall, wenn nur ein Unternehmen als Auftragsausführende in Frage kommt, stellen die Selbstkosten einschließlich des Gewinnes, den das Unternehmen für eine gleiche nichtauftragsgebundene Entwicklung am Markt erzielen würde, die Untergrenze des Auftragspreises dar. Die Preisobergrenze wäre in diesem Fall der Nutzenwert der Entwicklung, die im Interesse des Auftraggebers durchgeführt wird. Innerhalb dieser Grenzwerte bewegt sich die effektive Preisvereinbarung[2].
Ist eine Neuentwicklung als Ersatz einer in Gebrauch befindlicher Anlage gedacht, kann man den Kostenunterschied der alten und der neuen Anlage

---

1) BÖNING, Dieter, Probleme der Bestimmung des Aufwandes und Ertrages industrieller Forschungs- und Entwicklungsobjekte, in: BFuP 1969, 21. Jg., S. 493-522, hier: S. 521, der Abweichungen von 200 % - 300 % bei Entwicklungsaufträgen als durchaus im Bereich des Möglichen liegend ansieht.

2) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a.a.O., S. 108 f.; WESTING, John Howard, FINE, I.V., ZENZ, Gary Joseph, Purchasing Management, New York, London, Sydney, Toronto 1969, 3. Aufl.; in diesem Sinne auch: McNAMARA, Robert S., The Essence of Security, London 1968, Vorwort S. XIII; BESTE, Preispolitik, a.a.O., S. 135

zur Beurteilung mit heranziehen. Handelt es sich dagegen beispielsweise um ein neues Waffensystem, so ist die Frage der Nutzenschätzung nur noch rein subjektiv zu entscheiden. Zudem ist es eine kaum zu klärende Frage, wie man die "schöpferische Leistung" der neuen Entwicklung als einem immateriellen Wert in den Kosten berücksichtigen soll. Mit Hilfe der Selbstkosten (-erstattungen) kann man nur die effektiv angefallenen Kosten ersetzen.

Ein weiterer Aspekt, der mit in die Betrachtung einzubeziehen ist, stellt sich in dem Problem, ob das Forschungsergebnis nur für die speziellen Wünsche des öffentlichen Auftraggebers verwendbar ist oder ob es in gleicher oder abgewandelter Form auch auf dem zivilen Absatzmarkt von Interesse sein kann[1]. In diesem Fall kann man, wenn eine derartige sekundäre Ausnutzung der Entwicklungsergebnisse gestattet wird, die Kosten aufgrund der aus der zivilen Verwendbarkeit abzuleitenden Gewinnerwartungen auf die Selbstkosten beschränken oder sogar nur eine Kostenbeteiligung des Staates vereinbaren; im günstigsten Fall gibt der Staat nur ein Entwicklungsdarlehen, das aus den späteren Gewinnen aufgrund der privaten Verwendung der Entwicklung zurückzuzahlen ist[2]. GUTOWSKI wendet sich dagegen, im Entwicklungsbereich nur Selbstkostenpreise - und hier speziell Selbstkostenerstattungspreise - anzuwenden, und plädiert dafür, an deren Stelle soweit wie möglich freie vertragliche Vereinbarungen treten zu lassen[3]. Ein fester Preis hat die Wirkung, daß die Entwicklungsfirma das Entwicklungsrisiko trägt; dafür hat sie die Chance, bei Übernahme des Auftrags einen höheren als den erwarteten Gewinn zu erzielen.

Während der feste Preis frei vereinbart wird, muß der Selbstkostenfestpreis auf Basis der LSP-Vorschriften kalkuliert werden. Bei gegebenem Gewinn

---

1) Auf diese Möglichkeiten verweisen auch die ASPR, welche für diesen Fall einen Cost-Sharing Contract vorsehen (ASPR 4-110 (a))

2) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 109f.; s. ebenso: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 270 f., der auf § 9 der ABEI "Rückzahlung der Entwicklungskosten" verweist; PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 24, S. 8 f.

3) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 118; in den von ihm angegebenen Beispielen wurden allerdings nur Selbstkostenpreise - bis zu einem Höchstlimit - vereinbart (GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 115 ff.); s. auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 153

besteht die Chance eines zusätzlichen Gewinns nur in Kosteneinsparungen. Umgekehrt trägt das Unternehmen das Risiko von Kostenerhöhungen in vollem Umfang, was gerade bei Entwicklungen besonders ins Gewicht fallen kann. Es fragt sich, ob einem Unternehmen ein angemessener sicherer Gewinn ohne Risikogefahr nicht attraktiver erscheint als die zweifelhafte Gewinnchance im Zusammenhang mit dem Selbstkostenfestpreis[1].

"Selbstkostenrichtpreise werden insbesondere dann angewandt, wenn entweder die zu erstellende Leistung noch nicht klar genug beschrieben ist oder wenn sich die Kosten der Auftragsausführung noch nicht übersehen lassen. Somit ist der Selbstkostenrichtpreis für Entwicklungsverträge geradezu prädestiniert"[2].

Für Selbstkostenerstattungspreise gilt das soeben Gesagte in noch verstärktem Maß. Das besondere Merkmal von Selbstkostenerstattungspreisen ist, daß jeder Anreiz zum Kostensparen entfällt[3].

Einer unkontrollierten Ausweitung der Kosten - vor allem bei Entwicklungsaufträgen - versucht man in der BRD durch die Begrenzung der erstattungsfähigen Kosten aufgrund einer Vereinbarung zwichen öffentlichem Auftraggeber und Auftragnehmer zu begegnen. "Daraufhin sind Kosten, die die vereinbarte Obergrenze überschreiten, nicht zu erstatten. Liegen dagegen die angefallenen Kosten unter der Begrenzung, so sind nur sie für die Abrechnung maßgebend"[4]. Eine Pauschalabgeltung für Entwicklungskosten außerhalb der eigentlichen Kalkulation hat den Vorteil,klar die Höhe der zu zahlenden Entwicklungskosten je Auftrag auszuweisen. Sie entspricht in der Form einem Vertragsabschluß auf Selbstkostenfestpreisbasis[5].

---

1) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 134

2) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 134

3) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 85 ff.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 4; GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 35

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 109; PRIBILLA, Kostenrechnung, VPöA § 7, S. 2 f.

5) Zu den weiteren Vorteilen einer Pauschalabgeltung der Entwicklungskosten, s.: GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 155 ff. und S. 162 f.

Die ASPR eröffnen ebenfalls die Möglichkeit, bei Selbstkostenerstattungspreisen (im Zusammenhang mit Entwicklungsaufträgen) eine Kostenschätzung vorzunehmen, in entsprechender Höhe eine Erstattungsobergrenze festzulegen und in dieser Höhe einen Fond zu Gunsten des Auftrages bereitzustellen[1]. Ist dieser ausgeschöpft, so muß die zuständige Dienststelle des öffentlichen Auftraggebers nach Prüfung des bisherigen (Entwicklungs-)Ergebnisses[2] weitere Finanzmittel zur Verfügung stellen oder bei mangelnder Erfolgsaussicht den Auftrag zurückziehen[3].

In der deutschen Praxis zur Regelung des gesamten Problemkreises der Fragen der Verwertung von Entwicklungsergebnissen und der entstehenden Kosten hat, wie es der vom Posttechnischen Zentralamt vorgeschlagene fakultativ anzuwendende Mustervertrag zeigt[4], der Selbstkostenerstattungspreis einen eindeutigen Vorrang. Das gleiche gilt für den vom Bundesministerium für Verteidigung in der BRD herausgegebenen Mustervertrag bei Forschungs- und Entwicklungsaufträgen, der obligatorisch anzuwenden ist[5]; dieser Mustervertrag geht ebenfalls vom Selbstkostenerstattungspreis aus.

Im Gegensatz zu den deutschen Bestimmungen werden bei amerikanischen Forschungs- und Entwicklungsaufträgen möglichst Verträge auf Festpreis-Basis oder Incentive Contracts statt Verträge auf der Grundlage von Selbstkostenerstattungspreisen vereinbart[6]. Bei Kostenerstattungen werden nur die Kosten anerkannt, die speziell im Rahmen der Entwicklungsaufträge entstanden sind oder für seine Ausführung notwendig waren.

---

1) ASPR 3-405.1; s. auch McNAMARA, Essence of Security, a.a.O., S. 91f.

2) S. hierzu auch: ASPR 4-106.5 (c)

3) ASPR 1-2000.1; ein Beispiel für dieses Verfahren in den USA ist die Entwicklung des Panzers MBT 70, dessen Weiterentwicklung nach einer mehrfachen Überschreitung der ursprünglichen Entwicklungssumme mangels Aussicht auf einen baldigen erfolgreichen Abschluß der Entwicklung eingestellt wurde (o. V., Licht vom Mond, in: Der Spiegel 1969, Heft 45, S. 57-60)

4) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a.a.O., S. 119 f.

5) S. hierzu: ABEI, in: Pribilla, Kostenrechnung, a.a.O., I 24, S. 1 ff.

6) ASPR 3-1001; auf diese Tatsache verweist GUTOWSKI unter Bezugnahme auf LUPTON (GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a.a.O., S. 130); s. auch: BERRY, Die amerikanische Post, a.a.O., S. 29

542 Forschungs- und Entwicklungskosten

Sofern kein eigener unabhängiger Entwicklungsauftrag besteht und die Forschungen und Entwicklungen im Rahmen eines Produktionsauftrages durchgeführt werden, sind die Entwicklungskosten als Gemeinkosten dem Produktionsauftrag anzulasten[1].

Von der werkseigenen freien Entwicklung, die aufgrund eigener Initiative der Unternehmung durchgeführt wird[2], ist die gebundene, auf einer vertraglichen Vereinbarung beruhende Entwicklung zu unterscheiden[3].
Obgleich grundsätzlich die Aufwendungen für Entwicklungen aufgrund vertraglicher Übereinkunft Kostencharakter haben, ist im Einzelfall das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Anerkennung der Kosten und deren Angemessenheit zu prüfen.
Die Kosten der freien Entwicklung ergeben sich als Differenz der gesamten Kosten der Entwicklung pro Periode abzüglich der für die gebundene Entwicklung angefallenen Kosten[4].

Handelt es sich um eine "gebundene Entwicklung"[5] auf der Basis eines Entwicklungsvertrages oder um Entwicklungen als Teil eines Produktionsvertra-

---

1) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 106 und S. 79 ff.

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 270; ASPR 1-304.1

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 270; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 27, S. 2; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 27, S. 1 f.; MELLEROWICZ, Entwicklungstätigkeit, a. a. O., S. 18

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 270

5) Dieser Weg wird vor allem bei der Vergabe von Forschungs- und Entwicklungsaufträgen für militärische Güter und ganze Waffensysteme beschritten (BROSCHWITZ, Werkseigene freie Entwicklung, a. a. O., S. 1306)

ges, so besteht für die Kostenverrechnung keine Schwierigkeit, da ein eindeutiger Kostenträger vorhanden und die Entwicklungsleistung klar abgegrenzt ist. Soweit ein Entwicklungsvertrag vorliegt, erfolgt die Kostenabrechnung "im allgemeinen im Wege der Selbstkostenerstattung"[1].

Hinsichtlich einer gebundenen Entwicklung ohne ausdrückliche vertragliche Basis argumentiert PRIBILLA, daß man unter diesen Umständen "nicht einmal ... ausschließlich einem öffentlichen Auftrag dienende Entwicklungsarbeiten als 'gebundene' Entwicklungskosten in Ansatz zu bringen"[2] vermag; demgegenüber bestimmt ABBV § 9 (5)[3], daß auch dann freie Entwicklungskosten abgegolten werden können, wenn freie Entwicklung mit einem Auftrag in einem technischen Zusammenhang steht und vertraglich nichts anderes vereinbart worden ist[4]. Die gleiche Regelung gilt auch für den Fall, daß freie Entwicklungen sich als für einen öffentlichen Auftrag von Nutzen herausstellen[5]. Man anerkennt also auf diesem Wege doch eine auf der Nutzungsmöglichkeit beruhende anteilige Kostenzurechnung - auch wenn hierzu keine vertraglichen Vereinbarungen getroffen wurden.

Schwieriger ist bezüglich der Verrechnung "bei freier Entwicklung ... (die) Beurteilung, ob Art und Umfang der Entwicklungsarbeiten im Rahmen einer wirtschaftlichen Betriebsführung liegen und in welchem Maß gegebenenfalls die Kostenträger oder Kostenträgergruppen mit Entwicklungskosten zu belasten sind"[6].

---

1) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 27, S. 3 und S. 6; für den Verteidigungsbereich gilt ergänzend nach ABEI § 2, daß 90 % der bei Auftragserteilung aufgelaufenen Kosten gezahlt werden, weiterhin jeweils 80 % der vierteljährlich nachgewiesenen Kosten und der Rest nach Abschluß des Auftrages nach einer vom öffentlichen Auftraggeber durchgeführten Güteprüfung s. hierzu: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 27, S. 4; ebenso: ABEI § 2, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 24, S. 3; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 27, S. 5 ff.

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 27, S. 2

3) ABBV § 9 (5), in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21 d, S. 8

4) In diesem Sinne auch: ASPR 15-205.35 (d)

5) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 28, S. 2

6) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 271; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 27, S. 5 f.

So weigerte sich eine Zeitlang das Bundeswehrbeschaffungsamt - da die militärischen Entwicklungsaufträge nur "gebunden" vergeben werden - , noch zusätzlich in den Selbstkosten-Kalkulationen der öffentlichen Aufträge seines Bereiches Kosten der freien Entwicklung anzuerkennen[1]. Diese Ablehnung wurde zwar nur im Zusammenhang mit Aufträgen für speziell militärische Güter gehandhabt, nichtsdestoweniger ist auch dann dieses Verfahren nicht mit dem Grundgedanken der LSP vereinbar, marktwirtschaftliche Grundsätze in der Abrechnung der öffentlichen Aufträge durchzusetzen, denn ein Unternehmen, das sowohl Aufträge für den zivilen wie für den militärischen Markt durchführt, muß unabhängig hiervon Grundlagenforschung betreiben, um seinen zukünftigen Absatz und die Existenz des Unternehmens zu sichern. Mit den hierfür entstehenden Kosten kann es in angemessenem Umfang alle laufenden Aufträge belasten, unabhängig davon, ob es sich um einen öffentlichen oder zivilen Auftraggeber handelt[2]. Inzwischen hat sich das Bundeswehrbeschaffungsamt mit der zivilen Wirtschaft dahingehend geeinigt, daß freie Entwicklungskosten allgemeiner Art stets anerkannt werden, objektbezogene freie Entwicklung dagegen nur anteilig in dem Maß in den Preis durch den öffentlichen Auftraggeber übernommen wird, wie der öffentliche Auftrag davon profiziert oder wie es vertraglich zwischen den Parteien vereinbart wurde[3]; der nichtakzeptierte Teil der objektbezogenen freien Entwicklungskosten ist aus dem "allgemeinen Unternehmerwagnis" des Auftragnehmers zu decken. Die zu vereinbarende Höchstgrenze der zu erstattenden Kosten der freien objektbezogenen Entwicklung ist in Prozent der Herstellkosten festzulegen[4]. Dies ist unseres Erachtens ein Kompromiß. Die betriebswirtschaftlich richtige Ansicht vertritt unseres Erachtens PRIBILLA, wenn er sagt: "Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen hat jeder Auftraggeber (öffentliche wie nichtöffentliche) die (möglichst nach Erzeugnisgruppen zu erfassenden) freien Entwicklungskosten, soweit diese üblicherweise im Jahre des Entstehens als Kosten verrechnet werden, mit dem auf seinen Auftrag entfallenden prozentualen Anteil voll zu tragen. Die Zurechnung erfolgt

---

1) BROSCHWITZ, Werkseigene freie Entwicklung, a. a. O., S. 1306 f.

2) In diesem Sinne auch: ASPR 15-205. 35 (a)

3) S. auch: ASPR 15-205. 35 (b)

4) BROSCHWITZ, Werkseigene freie Entwicklung, a. a. O., S. 1307

zweckmäßigerweise in der Form von Entwicklungsgemeinkosten, die z. B. nach den Herstellkosten der entsprechenden Erzeugnisgruppen durch geeignete Schlüssel aufzuteilen sind"[1].

Nach den amerikanischen Vorschriften können die Kosten der freien Entwicklung auch auf der Basis von Fertigungslöhnen oder von (Netto-) Selbstkosten als Entwicklungsgemeinkosten auf alle Aufträge verrechnet werden[2]; die Kosten der objektbezogenen[3] Entwicklung werden isoliert gesammelt[4] und bei erfolgreichem Abschluß der Entwicklung im Rahmen des Produktpreises mit verrechnet, bei Mißerfolg dagegen als Entwicklungswagnis bestimmten oder allen Kostenträgern anteilsmäßig zugeschlagen[5].

Ein großer Teil der Entwicklungskosten wird - soweit er nicht als Einzelkosten einem bestimmten Produkt zurechenbar ist - als Gemeinkosten im Rahmen des Selbstkostenpreises verrechnet[6]. Will man dabei verursachungsgerecht vorgehen, so muß man beachten, daß "der Preis für jeden einzelnen Gegenstand einen Entwicklungskostenanteil enthält, der sich aus der Division der tatsächlich für die Entwicklung des betreffenden Gegenstandes aufgewendeten Kosten durch die voraussichtlich zu erwartende Absatzmenge ... ergibt"[7]. Stattdessen verrechnet man die Entwicklungskosten mittels eines

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 28, S. 4

2) ASPR 15-205.35 (d); DIRKS, GRK, a.a.O., K 263.3; GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a.a.O., S. 154 ff.

3) ASPR 15-205.35 (e)

4) ASPR 15-205.35 (a,b); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 271; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 27, S. 1 f.

5) LSP Nr. 47, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 373 f. und S. 359, worin EBISCH darauf hinweist, daß nach § 153 (3) AktG eine Aktivierung von Entwicklungskosten im Rahmen der Handelsbilanz nicht gestattet ist; BROSCHWITZ, Werkseigene freie Entwicklung, a.a.O., S. 1306; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 27, S. 4

6) MELLEROWICZ, Entwicklungstätigkeit, a.a.O., S. 221 ff.

7) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a.a.O., S. 154, der darauf hinweist, daß die Praktiker derartige exakte Berechnungsverfahren wegen der schwierigen Kostenzurechnung in der Praxis für nicht anwendbar halten.

allgemeinen Entwicklungskostenzuschlages auf die Herstellkosten[1]. Dieser schematische Zuschlagsatz bringt jedoch gewisse Mängel mit sich[2]. Durch den Pauschalsatz werden Gegenstände mit geringerer und mit höherer Entwicklungskostenquote verrechnungstechnisch linearisiert, abgesehen davon, daß oft aus absatzpolitischen Gründen Inlandsprodukte mit den Entwicklungskosten von Exportprodukten wegen deren Wettbewerbsfähigkeit am internationalen Markt mitbelastet werden und entsprechend auch ein zu großer Entwicklungskostenanteil den öffentlichen Aufträgen angelastet wird. Zudem kommt hinzu, daß die Produkte von heute die Entwicklungskosten der kommenden Produkte tragen. Die Entwicklungskosten eines neuen Produktes steigen aus verschiedenen Gründen laufend an. Weiter bestimmen die Unternehmer selbst die Höhe ihres Entwicklungsbudgets und die Verteilung dieser jährlichen Entwicklungskosten auf die einzelnen öffentlichen und privaten Aufträge. Bei diesem Verfahren ist nicht mehr garantiert, daß die einzelnen Aufträge auch nur mit den durch sie verursachten Entwicklungskosten belastet werden. Die einzige Möglichkeit, diesem Verfahren aus dem Weg zu gehen, ist eine Ausklammerung der "freien" und "gebundenen" Entwicklungskosten aus dem Gemeinkostenblock und ihre isolierte Verrechnung als Sonderkosten[3].
Die ASPR führen noch eine gesonderte Art von Entwicklungskosten an, welche in angemessenem Umfang ebenfalls als Kosten anerkannt werden. Hierbei handelt es sich um die "Economic Planning Costs", welche die Kosten der langfristigen allgemeinen Unternehmensplanung erfassen[4].

---

1) MELLEROWICZ, Entwicklungstätigkeit, a. a. O., S. 227 ff., der diesen Weg nur für die Verrechnung der Kosten der Grundlagenforschung akzeptiert.

2) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 160

3) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 161 ff.; s. auch: KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 295 ff., der ausdrücklich auf die auftretenden verrechnungstechnischen Schwierigkeiten hinweist.

4) ASPR 15-205.47

543 Patent- und Lizenzkosten

Im Rahmen von Forschungen und Entwicklungen, bei der Konstruktion sowie bei der Verfahrenswahl von Produktionsprozessen spielt auch der Schutz fremder Rechte - und deren kostenrechnerische angemessene Berücksichtigung im Bereich der Auftragskosten - oft eine nicht geringe Rolle. Schwierigkeiten können im Zusammenhang mit Aufträgen des öffentlichen Auftraggebers bei der Nutzung von Eigen- und Fremdpatenten[1], Konzessionen, Lizenzen und anderen gewerblichen Rechten insbesondere dann auftreten[2] [3], wenn notwendigen Entwicklungen und Produktionen wichtiger Güter - vor allem auf dem militärischen Sektor - fremde Rechte entgegenstehen. Kommt es zu keiner gütlichen Einigung mit dem Patentinhaber, so kann lt. ASPR der staatliche Auftraggeber eine Rechts- oder Patentverletzung zu seinen finanziellen Lasten dulden oder sogar fordern, sofern nicht auf anderem rechtlichen Wege ein Zugang zu dem Patent im Interesse

---

1) Zu den Begriffen "Patent, Lizenz", s.: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 33, S. 1 ff.; die ASPR definieren in diesem Zusammenhang "Royalties" (Lizenzkosten) als "any costs or charges in the nature of royalties, licences fees, patent or licence amortisation costs or the like for the use of or for rights in patents and patent application" (ASPR 9-110; ASPR 15-205.36)

2) Zu den verschiedenen möglichen Arten der Patente und Lizenzen, s.: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 33, S. 1 f.

3) Patentgesetz i.d.F. vom 2.1.1968, Gebrauchsmustergesetz i.d.F. vom 2.1.1968, Warenzeichengesetz i.d.F. vom 2.1.1968, Geschmacksmustergesetz vom 11.1.1876 - zuletzt geändert am 26.7.1957 (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 298 f.); s. auch: ABBV §§ 8,16, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 21 d, S. 5 ff. und S. 14; ABEI und ABFI, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 24 und I 25; VOL/B § 11, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 21, S. 21; GERCKE, Maximilian, Lizenzgebühren in der Selbstkostenpreisermittlung nach dem Preisrecht bei öffentlichen Aufträgen, in: KRP 1966, 10. Jg., S. 27-32; GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a.a.O., S. 79 ff. und S. 175 ff. sowie S. 131 ff.; ASPR Section IX "Patents, Data and Copyrights", worin alle mit den Schutzrechten zusammenhängenden Fragen im Bereich der öffentlichen militärischen Aufträge geregelt sind.

des Gemeinwohls erreicht werden kann[1].

Die entsprechenden LSP-Vorschriften gehen auf diese Frage nicht ein; die ABBV bestimmen demgegenüber, daß der Auftragnehmer für Patentverletzungen nicht einzustehen hat, wenn deren (rechtswidrige) Benutzung dem Auftragnehmer vom öffentlichen Auftraggeber vorgeschrieben worden ist[2].

Für Fremdpatente und andere zu schützende gewerbliche Rechte, die man entweder kaufen oder durch Lizenzvertrag nutzen kann - auf der Basis von Pauschal-, Stück- oder umsatzabhängigen Lizenzen - , hängt die Höhe der Lizenz von der maximalen Geltungsdauer, der voraussichtlichen Dauer der Nutzungsmöglichkeit - die stark von der Entwicklungstätigkeit in einer Branche bestimmt wird - und der Gefahr von neuen Konkurrenz- und Substitutionsgütern ab[3]. Selbstverständlich sollen die Lizenzgebühren in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen oder Wert des Patentes und zu der umzusetzenden Menge bzw. zum Preis der Leistung[4] stehen.

Bei steigenden Mengen und zunehmendem Wert des Auftrags werden im allgemeinen mit abnehmender Zuwachsrate steigende Lizenzgebühren vereinbart[5].

Fremdpatentkosten betriebsnotwendiger Patente können in vollem Umfang als Kosten verrechnet werden; sie sind als Sonderkosten auszuweisen.

---

1) Zu den Fragen der Haftung bei Lizenzverletzungen, s.: ASPR 9-102, PatG § 8, ABEI § 9; aus sicherheitspolitischen Gründen kann vor allem im Zusammenhang mit militärischen Aufträgen der Fall eintreten, daß die Nutzung bestimmter Patente erzwungen oder verboten wird (ASPR 9-102, ASPR 9-103.1/.3; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 33, S. 2; s. auch: ABBV § 8, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 21 d, S. 5 ff.; ABEI § 10, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 24, S. 9 f. und S. 13 f. (Geheimnisschutz)

2) ABBV § 8(3), in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 21 d, S. 6; ABEI § 10, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 24, S. 9 f.

3) Erhebliche Divergenzen bestehen in der BRD bezüglich der Höhe von Lizenzgebühren für Erzeugnisse und Fertigungsverfahren; die anzuwendenden Sätze sind in den einzelnen Branchen sehr verschieden und schwanken zwischen 1 % und 5 % vom Umsatz (LÜDECKE, Lizenzgebühren für Erfindungen, Darmstadt 1955, S. 74, zit. nach EBISCH, Preise, a.a.O., S. 297)

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 296 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 33, S. 3

5) ASPR 9-102; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 33, S. 4 ff.

544 Eigene Forschung und Entwicklung

Bei eigenen Patenten können nur die "unmittelbaren Kosten" für den Erwerb der Schutzrechte - wie Patentanwalt-Gebühren, Einreichungsgebühren, Kosten für die Ausarbeitungen der notwendigen Unterlagen u. ähnl. - angesetzt werden[1]. Übersteigt der "Nutzungswert" die gemachten Aufwendungen, wobei die eigentlichen Forschungs- und Entwicklungskosten unabhängig als Entwicklungskosten verrechnet werden, so sind entsprechend kalkulatorische Patentkosten in Ansatz zu bringen.

Als Bezugsbasis für die Lizenzgebühren in der Kostenrechnung schlägt PRIBILLA die Netto-Selbstkosten vor, was zwar naheliegend ist, aber zu einer für die Lizenzkosten variablen Bezugsgröße führt[2]; die ASPR gehen in ähnlicher Form von dem net selling price aus[3].

Die für Patente und andere Nutzungsrechte anzusetzenden Kosten sind sowohl nach den LSP als auch nach den ASPR als Sonderkosten auszuweisen[4], allerdings nur dann, wenn sie bestimmten Erzeugnissen oder Erzeugnisgruppen zurechenbar sind; im anderen Fall werden die Lizenzgebühren als Gemeinkosten verrechnet[5].

Grundsätzlich können die Patent- und Lizenzfragen zwischen den Vertragspartnern vertraglich vereinbart werden - unabhängig von den preisrechtlichen Bestimmungen[6].

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 33, S. 3 f.; in gleicher Weise grenzen auch die ASPR die Entwicklungskosten gegenüber den Patentkosten ab (ASPR 15-205.26 (a))

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 33, S. 5

3) ASPR 9-409.4

4) LSP Nr. 33 (3), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 296, s. auch: S. 217; ASPR 15-107; nach den ASPR sind für den Ausweis als Sonderkosten 4 Gründe maßgebend:
   a) Forschungs- und Entwicklungsaufträge des öffentlichen Auftraggebers und die damit zusammenhängenden Probleme (ASPR 9-102),
   b) die Haftung bei Patentverletzungen (ASPR 9-103 ff.),
   c) die Patent- und Lizenzgebühren
   d) die evtl. notwendigen Sicherheitsanforderungen bei Regierungsaufträgen (ASPR 9-100 und ASPR 9-107.2)

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 298

6) ASPR 15-107; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 217

545 Anlaufkosten

Als weitere - in Form von Sonderkosten zu verrechnende - Kostenart führen die LSP die "bei einem Vertrag zusätzliche(n), im Regelfall nicht vorkommende(n) Stoffkosten und Fertigungskosten ... und (die) durch Bauartänderungen auf Veranlassung des Auftraggebers" entstandenen (zusätzlichen) Kosten an[1], die als "Kosten des Fertigungsanlaufes" bezeichnet werden.

Die ASPR sprechen in diesem Zusammenhang von start-up costs bzw. von non-recurring costs[2]. Zu ersteren zählen alle Kosten wie preproduction engineering[3], special tooling, special plant rearrangement, training programs, initial rework, initial spoilage, pilot runs. Non-recurring cost erfassen zudem auch Kosten von research, development, test, evaluation und product improvement. Betreffs der Kosten von Forschungen und Entwicklungen ist abzugrenzen, inwieweit die oben angeführten Kosten als Entwicklungskosten oder als Anlaufkosten im Sinne der ASPR und LSP anzusehen sind. Hierbei können unter Umständen gewisse Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten.
In der gleichen Richtung wie LSP und ASPR äußern sich auch die ABEI[4], nach denen unter den Begriff der Anlaufkosten alle notwendigen Betriebsmittel der Erstausstattung zur Ingangsetzung einer Fertigung, soweit sie nicht zu Sonderanlagen[5] oder Sonderbetriebsmittel[6] zählen, gehören. Ebenso fallen unter LSP Nr. 29 auch die Mehrkosten der amtlichen Abnahme zur

---

1) LSP Nr. 29, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 273; s. auch: HÜBER, Viktor, Die Entwicklungs- und Anlaufkosten im Rechnungswesen, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstag von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien, S. 340-349, hier: S. 342 ff.; KOBS, Erwin, Die Anlaufkosten, in: ZB 1958, 4. Jg., S. 223-225; s. ebenso: VOL/B § 3, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21, S. 16

2) ASPR 3-813 und ASPR 4-110

3) Manufacturing and production engineering costs entstehen im Zusammenhang mit Bewegungs- und Zeitstudien, Verfahrens- und Platzanalysen, Werkzeugkonstruktionen und -verbesserungen zur Kostensenkung, sowie Materialprüfungen (ASPR 15-205.21)

4) ABEI § 10, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 24, S. 9 f.

5) ABBV § 10, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21 d, S. 8 f.; ABEI § 6, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 24, S. 6 f.

6) LSP Nr. 14, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 222

Qualitätskontrolle[1] durch zusätzliche, über das normale Maß hinausgehende Tests und Analysen der Produkte, sofern diese auf Veranlassung des Auftraggebers durch den Auftragnehmer durchgeführt werden. Hinsichtlich der Anerkennung solcher Kostenarten weist PRIBILLA darauf hin, daß die in LSP Nr. 29 enumerativ angeführten Kostenarten als "nicht ausschließlich und erschöpfend" zu betrachten seien[2].

Neben den Kosten der Einarbeitungszeit erkennt PRIBILLA auch die Anlernkosten von Arbeitskräften an, deren Akzeptierung er allerdings auf den Fall des "Anlernen(s) neuer Arbeitskräfte auf Veranlassung des Auftraggebers" beschränkt[3]. Aus diesem Grunde unterscheidet PRIBILLA zwischen normalen und zusätzlichen Anlernkosten. Unter letzteren versteht er nur "im Regelfalle nicht vorkommende, auf besondere mit dem öffentlichen Auftrag zwangsläufig verbundene Ursachen zurückgehende zusätzliche Kosten"[3].

Bei Bauartänderungen und Änderungen des Fertigungsverfahrens können gleichfalls zusätzlich anzuerkennende Kosten anfallen.

Plant Reconversion Costs - darunter verstehen die ASPR Wiederumstellungskosten nach Produktionsabschluß - werden nach den amerikanischen Vorschriften normalerweise nicht als Kosten akzeptiert, es sei denn es handele sich - so die ASPR - um Kosten für den Abbau und Rückversand von regierungseigenen, für die Produktionsdurchführung geliehenen Anlagen. Dabei darf jedoch ein vereinbarter Höchstbetrag für diese Kostenart nicht überschritten werden.

Die LSP gehen auf eine solche Kostenart nicht ein; soweit derartige Kosten entstehen sollten, müssen sich deshalb die Kontrahenten darüber vertraglich einigen.

---

1) S. hierzu das Kapitel "Production Management" der ASPR, das sowohl die Fragen der Produktionsüberwachung als auch der Abnahmebedingungen behandelt (ASPR XXV); ebenso: ASPR 1-1101; die LSP kennen explizite Vorschriften über diesen Problemkreis nicht, hierzu sind vielmehr die VOL heranzuziehen: VOL/B § 13 "Güteprüfung" und § 14 "Gewährleistung" (PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21, S. 21 ff.) und die hierzu ergänzenden Bestimmungen des Bundesverteidigungsministeriums (PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21 a, S. 5 ff.); s. ebenso: ABBV §§ 7, 14 (PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 21 d, S. 13), ABEI § 3 (PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 24, S. 3 f), ABFI § 3 (PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 25, S. 3)

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 29, S. 2

3) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 29, S. 5

55 Die Kosten der Betriebsmittel

551 Abschreibungen

5511 Die Abschreibungen in den preisrechtlichen Vorschriften

Einen wesentlichen Posten in allen deutschen Kalkulationen und Kostenrechnungen nehmen die Abschreibungen[1] als kalkulatorische Kostenart ein, unter neutraler Abgrenzung der bilanziellen effektiven Werte der Abschreibungen[2]; demgegenüber erkennen die ASPR die bilanziellen Abschreibungen auch im Rahmen der Kostenrechnung an[3].

Nach den LSP dürfen nur die Abschreibungen auf betriebsnotwendige Anlagen als Kostenanteil des Selbstkostenpreises angesetzt werden. Es ist dabei zu beachten, daß die Wertminderung die "betriebsnotwendigen" und nicht nur die "auftragsnotwendigen" Anlagengegenstände erfaßt. In diesem Zusammenhang gelten als "betriebsnotwendig" solche Anlagegüter, die "laufend dem Zweck des Betriebes dienen und werkseigen sind"[4]. Diese Regelung schließt Reserveanlagen ein. Dabei kann der Abschreibungsbetrag "sowohl je Zeiteinheit als auch je Leistungseinheit ermittelt werden"[5].

Die Wertminderung der im Prozeß der Leistungserstattung eingesetzten Anlagen muß dabei während der Lebensdauer der Anlage im Preis wiedergewonnen werden, damit der Auftragnehmer in der Lage ist, "zu gegebener Zeit die nicht mehr verwendungsfähigen Anlagegüter durch neue zu ersetzen"[6].

---

1) Zu den Abschreibungsursachen, s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 310; WÖHE, Steuerlehre I, a. a. O., S. 366 ff.

2) Betr. der wirtschaftlichen, verbrauchs- und zeitbedingten Abschreibungen, s.: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 3 f.; WÖHE, Steuerlehre I, a. a. O., S. 367 f.

3) ASPR 15-205.9

4) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 4 f.

5) LSP Nr. 37, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 310; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 6 f.; vergl. sinngemäß auch: ASPR 15-205.9 (a)

6) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 310

"Die angesammelten Beträge aus kalkulatorischen Abschreibungen[1] stehen für Reinvestitionen zur Verfügung und müssen so bemessen sein, daß sie die Substanzerhaltung[2] des Betriebes ermöglichen"[3]. Die Abschreibung kann also auch über Null hinausgehen[4].

Die LSP gehen damit bewußt von dem engen Abschreibungsbegriff[5] der verbrauchsbedingten oder nutzungsproportionalen Abschreibungen ab[6], wenn sie neben diesen auch die Berücksichtigung des technischen Fortschritts und anderer nicht leistungsabhängiger Faktoren zulassen[7]. Sie tragen damit den verschiedenen Einflußfaktoren der Abschreibungen Rechnung[8].

---

1) Zum Nachweis der Abschreibungen s.: LSP Nr. 42 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 350

2) Vor kurzem haben sich zwei Autoren eingehender mit dem Prinzip der Substanzerhaltung auseinandergesetzt und sind dabei zu dem Schluß gekommen, daß es sich hierbei eigentlich nicht um ein Bewertungsprinzip handelt, wie bisher angenommen, sondern nur um eine bestimmte Art der Dividendenpolitik - denn das Prinzip der Substanzerhaltung gehe zwar von der Prämisse der vollständigen Gewinnausschüttung aus, tatsächlich werde aber maximal nur soviel Gewinn verteilt als zulässig sei, um real die Substanz der Unternehmung nicht anzutasten; bei steigenden Preisen kann also nur ein entsprechend geringerer Teil des Gewinnes ausgeschüttet werden, da die Preissteigerungsrate durch eine entsprechende Gewinnthesaurierung zu kompensieren ist (ENGELS, Wolfram, und MÜLLER, Horst, Substanzerhaltung: eine betriebswirtschaftliche Konsumtheorie, in: ZfbF, 1970, 22. Jg., S. 349-358; KROEBER-RIEL, Werner, Absatzpreisänderungen und Unternehmungserhaltung, in: ZfbF 1970, 22. Jg., S. 359-371)

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 310

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 339

5) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a.a.O., S. 52; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 3; die verbrauchsbedingten Abschreibungen lagen begrifflich den früheren LSÖ zu Grunde, s. hierzu: LSÖ Nr. 28, in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a.a.O., S. 72

6) PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., Vorbemerkung vor Nr. 37-50, S. 2

7) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a.a.O., S. 38; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 39, S. 2; KILGER, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 133 f., der vom Gebrauchs- und Zeitverschleiß als Einflußfaktoren der Abschreibungen spricht; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 37, S. 3

8) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 38, S. 3

Die LSP bestimmen weiterhin, daß sich der Abschreibungsbetrag "durch Teilung des Anschaffungspreises oder der Herstellkosten durch die Gesamtnutzung"[1] ergibt, wobei die "mit der Errichtung und Ingangsetzung verbundenen Kosten"[1] mit einzurechnen sind[2].
Aus dem Wortlaut der LSP Nr. 38 (1) ergibt sich eindeutig, daß nach den deutschen Vorschriften nur die lineare Abschreibung zugelassen ist[3].
Prinzipiell können diese kalkulatorischen Abschreibungen nach LSP Nr. 37 nur auf Anlagegüter, zu denen auch immaterielle Anlagegüter zählen, verrechnet werden. Soweit Wertberichtigungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens notwendig und handelsrechtlich zulässig sind, können diese nicht in der Form von Abschreibungen sondern nur von Wagniskosten im Rahmen der LSP berücksichtigt werden[4].

Ein Einwand gegen die nach den LSP zulässige Form der Abschreibungen geht in der Literatur dahin, daß in der vorliegenden Konzeption die kalkulatorischen Abschreibungen - nach Ansicht von BOSSHARDT - nur einen anderen (kalkulatorischen) Abschreibungsmodus der bilanziellen Abschreibung darstellen, aber keine kalkulatorischen Abschreibungen im Sinne der Kostenrechnung. BOSSHARDT kommt zu dieser Meinung, weil nach seiner Ansicht im allgemeinen nicht beachtet wird, daß Abschreibungen nicht nur ein kostenrechnerisches, sondern auch ein investitionstheoretisches bzw. finanzpoliti-

---

1) LSP Nr. 38(1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 311; zu den Fragen der Ermittlung der "Gesamtnutzung" s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 316 ff.

2) Zu den Anschaffungsnebenkosten, s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 313; WÖHE, Steuerlehre I, a. a. O., S. 244 f.; der Schrottwert einer Anlage bzw. der Resterlös nach Abzug der Abbruchkosten ist anzurechnen, wenn er erheblich ist (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 313); PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 38, S. 3 ff.)

3) LSP Nr. 38 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 311; zu der Möglichkeit der Verrechnung von "Sonderabschreibungen" auf nicht-linearer Abschreibungsbasis, s. S. 139

4) PRIBILLA, Kostenrechnung, Vorbemerkung zu LSP Nr. 37-50, S. 2 f.

sches Problem sind[1].

In diesem Sinn wird bei den Abschreibungen im Rahmen der LSP nicht mehr nur kostenrechnerisch sondern auch ausgabenbezogen gedacht[2].

In der Kostenrechnung kommt es - nach den Bestimmungen des Preisrechts - aber nicht nur auf die Ermittlung der objektiven leistungsbezogenen betriebsnotwendigen Selbstkosten an, sondern die nach den LSP zulässige Abschreibungsform hat zugleich auch dem von dem öffentlichen Auftraggeber verfolgten Ziel zu genügen, durch die Selbstkostenerstattung die Existenz des Unternehmens des Auftragnehmers zu sichern, was durch die Anerkennung der Zwecksetzung der betrieblichen Substanzerhaltung im Rahmen der preisrechtlichen Vorschriften erreicht wird, womit die Berücksichtigung von finanziellen Gesichtspunkten in der Kostenrechnung nach den LSP zulässig ist.

Die ASPR bestimmen im Eingang zu dem die Kostenart "Abschreibung (depreciation)" behandelnden Paragraphen: "Depreciation is a charge to current operations which distribute the cost of a tangible capital asset, less estimated residual value, over the estimated useful life of the asset in a systematic and logical manner. It does not involve a process of valuation"[3].

---

1) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 53; SCHNEIDER, Dieter, Kostentheorie, a. a. O., S. 704

2) BOSSHARDT äußert sich in dieser Richtung, wenn er feststellt, daß es nicht Aufgabe der Kostenrechnung sei, um jeden Preis die Ersatzbeschaffung der Anlagen zu sichern, sondern daß dies allein eine Aufgabe der Finanzpolitik sei (BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 53); er ist der Ansicht, daß es sich bei obigem Vorgehen um "Relikte buchhalterischen Denkens" in der Kostenrechnung handelt, die mit dem Gedanken einer konsequenten leistungsgemäßen Kostenrechnung nur schwer in Einklang zu bringen sind (BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 51)

3) ASPR 15-205.9 (a), dabei wird unter "useful life" die wirtschaftliche Nutzungsdauer verstanden

Demzufolge werden die "normalen" Abschreibungen als Kosten anerkannt. Gemäß der eingangs angeführten Definition der (bilanziellen) Abschreibung in den ASPR (als einer systematischen und logischen Verteilung der Abschreibungen[1]), die wegen der fehlenden Trennung der Kostenrechnung und der Finanzbuchhaltung auch für den ersten Bereich gilt, lassen die ASPR alle mit den "generally accepted accounting principles" (und den Bestimmungen des Internal Revenue Code von 1954) im Einklang stehenden Abschreibungsverfahren[2] zu.

Nach den ASPR werden die Abschreibungen in Form der indirekten Kosten verrechnet[3], wobei der in der Periode abrechenbare Abschreibungsbetrag sich in Abhängigkeit von dem Umfang der Produktion und der Schichtarbeit verändern kann.

Für die verteidigungsnotwendigen Anlagen und für Reserveanlagen, die der militärischen Erfassung (für den Einsatz im Verteidigungsfall) zur Produktion militärnotwendiger Güter unterliegen, bestehen in den amerikanischen Vorschriften gesonderte Abschreibungsbestimmungen[4]. Die Verrechnung von

---

1) Diese Regelung entspricht der Abschreibungskonzeption im deutschen Steuerrecht, s. hierzu: WÖHE, Steuerlehre I, a. a. O., S. 364 f.

2) Die nach den ASPR zulässigen Abschreibungsverfahren sind:
"(A) the straight line method;
(B) the declining balance method, using a rate not exceeding twice the rate which would have been used had the annual allowance been computed under the method described in (A) above;
(C) the sum of the years-digits method; and
(D) any other consistent method productive of an annual allowance which, when added to all allowances for the period commencing with the use of the property and including the current year, does not, during the first two-thirds of the useful life of the property, exceed the total of such allowances which would have been used had such allowances been computed under the method described in (B) above."
(ASPR 15-205.9 (b) (iii); s. hierzu auch die verschiedenen in der BRD nach § 7 Abs. 2 EStG steuerlich zulässigen Verrechnungsmethoden und deren Grenzen, welche mit denen der ASPR übereinstimmen (WÖHE, Steuerlehre I, a. a. O., S. 384 ff.); s. ebenso: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 312 f. und S. 348 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 7 ff.

3) ASPR 15-203; ASPR 15-205.9 (d); ASPR 15-107

4) ASPR 15-205.9 (e); auf diese Vorschriften soll jedoch nicht näher eingegangen werden, da sie in den deutschen Bestimmungen keine Entsprechung haben.

Abschreibungen auf ungenutzte Anlagen und auf Überschußkapazitäten ist nicht gestattet, es sei denn es handele sich um notwendige Reserveanlagen[1].

5512 Das Bewertungsproblem bei Abschreibungen

Ein wesentlicher Punkt im Zusammenhang mit der Frage nach der Höhe des Abschreibungsbetrages und der Gesamtabschreibung ist das Bewertungsproblem.
Es stellen sich zwei Fragen:

a) welches ist unter dem Blickpunkt der objektiven Selbstkostenermittlung als Grundlage der Preisbildung der geeignetste Wertansatz?

b) welches ist der nach den LSP und den ASPR zulässige Wertansatz?

Das Problem der Bewertung im Rahmen der Abschreibungen ist solange ohne Bedeutung, als Preisstabilität besteht und die Anschaffungskosten einer neuen Anlage - unter Ausklammerung des technischen Fortschritts und nur zu seinen Lasten gehender Preiserhöhungen - die gleichen sind wie diejenigen der alten Anlage. Im allgemeinen ist eine solche Situation jedoch heute nicht gegeben. Es besteht ein mehr oder weniger inflatorischer Trend als Preis einer laufenden Vollbeschäftigung. In diesem Fall stellt sich die Frage nach dem richtigen Bewertungsansatz bei Abschreibungen.

---

1) ASPR 15-205.9 (f); in entsprechendem Sinne: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 5

Generell fußen die LSP auf dem Anschaffungswert[1]. Sein großer (formaler) Vorteil liegt in der Eindeutigkeit und in der Konstanz der Abschreibungsbeträge - was der linearen Abschreibung entspricht. Wesentlicher als der formale Vorteil ist jedoch die Frage nach seiner "materiellen" Brauchbarkeit. Aufgabe der Abschreibung ist es, "den leistungsmäßigen Wertanteil"[2], der in eine Leistungseinheit eingeht, in deren Preis wieder zum Unternehmen zurückfließen zu lassen. Diese Bedingung läßt sich - wie schon gesagt - bei konstanten Preisen (und voller Ausnutzung der realisierbaren maximalen Kapazität) erreichen. Steigen aber die Preise an, so ist eine Wiederbeschaffung durch den auf der Grundlage der Anschaffungskosten verrechneten Abschreibungsbetrag nicht mehr möglich[3]. Konsequenterweise müßte man also bei steigenden Preisen zu Wiederbeschaffungskosten übergehen; damit wird die einfachere Methode der Anschaffungskosten zu Gunsten einer exakteren, aber auch komplizierteren aufgegeben. Hierzu macht nun BOSSHARDT einen aus praktischer Sicht bemerkenswerten Einwand, wenn er einer Aufgabe der Berechnungsgrundlage der Anschaffungskosten nur dann zustimmt, "wenn der sich aus der Anschaffungswertrechnung ergebende Fehler größenordnungsmäßig ins Gewicht fällt"[4]. So weist BOSSHARDT unter anderem darauf hin, daß die Abschreibungen selbst in der investitionsintensiven Maschinenindustrie im Durchschnitt nur 4-6 % ausmachen, so daß eine Korrektur erst bei größeren Preisschwankungen ins Gewicht fällt - bei einer Preissteigerung von 20 % würde die Änderung erst 1 % ausmachen, wenn man von einer Abschreibung von 5 % p. a. ausgeht[5]. Aus diesem Grunde hält BOSSHARDT die Ansicht von MEHRIN, bereits bei 10-20 % Preissteigerung eine derartige Korrektur vorzunehmen, für "etwas zu anspruchsvoll"[6]. Theoretisch konsequent erscheint dieses Vorgehen jedoch nicht.

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 38, S. 6 f. und Nr. 45, S. 4 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 38, S. 4 ff. und Nr. 45, S. 7 ff. und S. 12 ff.

2) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 41

3) Umgekehrt liegt der Fall bei sinkenden Preisen, da hier zuviel Abschreibungskosten verrechnet werden (BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 42)

4) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 45 f.

5) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 46; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 38, S. 10

6) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 46

Die LSP "gestatten" nur unter bestimmten Umständen den Absatz von Wiederbeschaffungspreisen bzw. der Herstellkosten für eine Neuanfertigung[1], um auf diese Weise bei Preissteigerungen die Substanzerhaltung[2] der Unternehmung zu sichern - ein Vorgehen, das schon früher eine große Anzahl betriebswirtschaftlicher Autoren in Deutschland gebilligt hat[3]. Voraussetzung hierzu ist aber, daß "die Abweichung erheblich und nicht nur vorübergehend ist"[4]. Dies ist unseres Erachtens eine inkonsequente Einschränkung; man sollte konsequent entweder Anschaffungskosten oder Wiederbeschaffungskosten als Bewertungsansatz zulassen, da es sonst bei Überschreiten der kritischen Grenze der Inflationsrate von 10 % p. a.[5] zu Abschreibungssprüngen kommt. Die Wertgrenze von 10 % p. a. als Mindest-Preissteigerungsrate für die Zulässigkeit von Abschreibungen auf Basis der Wiederbeschaffungskosten ist dabei zweifellos in Anlehnung an die im Steuerrecht bestehenden Bestimmungen geschaffen worden, nach denen bei einer Preissteigerung von 10 % p. a. und mehr im Rahmen der Steuerbilanz eine Preissteigerungsrücklage zum Zwecke der Substanzerhaltung gebildet werden kann[6].

---

1) LSP Nr. 38 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 311, 314 f. und 348; LSP Nr. 42 (3), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 350, MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 38, S. 10 f. und Nr. 45, S. 10 f. und S. 16 ff.; PETER, Hans, G., Kalkulatorische Abschreibungen von Wiederbeschaffungswert, in: KRP 1963, 7. Jg., S. 211-218; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 38, S. 7 ff.

2) Siehe hierzu: S. 130, Fußnote 2

3) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 48 f.

4) LSP Nr. 38 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 311

5) Nur bei einer Preissteigerungsrate von 10 % p. a. oder mehr ist nach den Vorschriften der LSP eine erhebliche Abweichung gegeben (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 314)

6) WÖHE, Betriebliche Steuerlehre I, a. a. O., S. 419 ff.; siehe u. a. auch: § 74 EStDV 1955, durch den diese Möglichkeit steuerrechtlich geschaffen wurde; s. auch: BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 45, der an dieser Stelle auf SCHULZ MEHRIN verweist, welcher ebenfalls von einer Untergrenze der Preissteigerung von mindestens 10 % p. a. ausgeht.

Bis jetzt gestatten die LSP sogar, für einen Teil der Anlagen Anschaffungskosten und für einen anderen Teil Wiederbeschaffungskosten zu verrechnen[1]; so ergibt sich z. B. die Möglichkeit, nur die Anlagen, die für öffentliche Aufträge eingesetzt werden, auf der Basis von Wiederbeschaffungskosten zu verrechnen. Hat man sich einmal für Wiederbeschaffungskosten als Abschreibungsbasis entschieden, so muß der eingeschlagene Bewertungsweg unverändert bis zum Abschreibungsende beibehalten werden- unabhängig davon, ob die Abschreibungen auf private oder öffentliche Aufträge verrechnet werden[2].

Aber alle diese Abschreibungsalternativen haben nach BROSCHWITZ nur theoretisch und nicht praktisch Bedeutung, da bei der Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten gemäß LSP Nr. 38 (2) von den wiederbeschafften Anlagen ein Abschlag als Äquivalent für den technischen Fortschritt vorzunehmen ist[3]. Diese Maßnahme führt in praxi oft dazu, daß der Grundsatz der Bewertung zu Wiederbeschaffungskoten in efficie nicht durchgeführt werden kann und notgedrungen doch auf Anschaffungskosten zurückgegriffen werden muß[4].

Die Frage nach der betriebswirtschaftlichen Richtigkeit des Abschreibungsansatzes zwingt zur Überlegung, ob der Wiederbeschaffungspreis als der (auch theoretisch) korrekte Wert für die Abschreibungsbasis bei steigenden Preisen anzusehen ist.

Rein formal hat er den Mangel, in der Zukunft (als Ersatzpreis der Anlagen) zu liegen und daher nur ungefähr schätzbar zu sein. "Materiell"[5] gesehen zeigt der Wiederbeschaffungspreis die gleiche Problematik wie der Anschaffungspreis bei steigender Preistendenz. Während bei steigenden Preisen auf Basis der Anschaffungskosten zu wenig Kosten verrechnet werden, ist der auf Basis der Wiederbeschaffungskosten verrechnete Kostenbetrag der

---

1) Zur Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten, s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 315

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 314

3) LSP Nr. 38 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 311; LSP Nr. 40, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 344; s. auch das entsprechende Beispiel bei KILGER, Plankostenrechnung, a. a. O., S. 184

4) BROSCHWITZ, Johannes, Das Leasing-Verfahren bei der Abwicklung öffentlicher Aufträge, in: DB 1964, 17. Jg., S. 813-816, hier: S. 814

5) S. hierzu S. 131

Abschreibungen eventuell zu hoch, da man zwangsläufig von antizipierten Wiederbeschaffungspreisen ausgehen muß, bei denen noch gar nicht sicher ist, ob der geschätzte Wiederbeschaffungspreis in Wirklichkeit auch durch die Preissteigerungen in der unterstellten Periode erreicht wird. Es werden zu hohe Abschreibungen in Ansatz gebracht und damit die der Preisermittlung zugrunde liegenden Selbstkosten zu hoch ausgewiesen; dieses kann sich nachträglich auf die Absatzchancen infolge der verminderten Wettbewerbsfähigkeit auswirken[1].

Als letzte Möglichkeit bleibt noch die Alternative des Ansatzes von Tages-(Beschaffungs-)werten; sie ist die - theoretisch gesehen - richtige Bewertungsmethode[2]. Hauptgegenargument ist der formale Einwand der Undurchführbarkeit der notwendigen Berechnungen, den aber BOSSHARDT mit Recht widerlegt[3]. Die materielle Richtigkeit[4] dieser Bewertungsmethode ergibt

---

1) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 50

2) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 61; s. auch MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 38, S. 11 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 38, S. 9 ff.

3) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 53 f.

4) Siehe hierzu auch: BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 55 ff.; u. a. äußern sich HESS-ZEIDLER ebenfalls in diesem Sinn, indem sie grundsätzlich den Tageswert als richtigen Bewertungsansatz anerkennen - sie glauben aber, den Weg für nicht durchführbar halten zu müssen, da Preis- und Leistungsschwankungen der Anlagen nicht auseinander gehalten werden könnten (HESS-ZEIDLER, Kommentar der R. P. Oe. und L. S. Oe., Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Hamburg 1940, S. 97, zit. nach BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 56); s. auch: SCHULZ-MEHRIN, Otto, Die kalkulatorischen Posten (Abschreibung, Verzinsung, Unternehmerlohn, Wagnis) in Kostenrechnung, Preiskalkulation und Erfolgsrechnung, Berlin 1943, S. 4, der eine ungenaue Trennung immer noch für besser hält als eine grundsätzlich falsche; s. auch: GUTENBERG, Leistungsbewertung, a. a. O., S. 319 ff.

sich aus dem Gedanken, daß nur beim Ansatz von Tageswerten in jeder Periode und beim einzelnen Leistungserstellungsprozeß der genaue Gegenwert des "leistungsmäßigen Wertabganges der Anlage" erfaßt werden kann; denn nur beim Tageswert ist stets die Wertgleichheit von Güter- und Geldseite gewahrt, und nur nach diesem Prinzip wird auch tatsächlich der dem Wertabgang der Anlage entsprechende (Zeit-) Wert als Kosten verrechnet. Demgegenüber werden nach den Anschaffungskosten zuwenig, nach den Wiederbeschaffungskosten zuviel Abschreibungen verrechnet. Steigen die Preise, so muß in einer nachfolgenden Periode für den gleichen Wertabgang einer Anlage ein höherer Kostenwert in den Selbstkosten berücksichtigt werden. Dies ist bei Selbstkostenerstattungspreisen ohne weiteres durchzuführen; nicht dagegen bei Selbstkostenrichtpreisen und Selbstkostenfestpreisen, es sei denn, daß vertraglich Preisgleitklauseln vereinbart wurden oder der öffentliche Auftraggeber - trotz fehlender Vereinbarung - deren Anwendung stillschweigend duldet[1]. Nur der Tageswert-Ansatz bei Abschreibungen führt zu objektiven und richtigen - zeitgerechten - Abschreibungswerten im Rahmen der Selbstkosten-Kalkulation zur Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen[2].

Bei Nachkalkulationen bestehen keinerlei Schwierigkeiten, bei Vorkalkulationen dagegen muß man den Tageswert zum Zeitpunkt der Angebotsabgabe zwar schätzen, aber hierbei dürften sich wegen der realtiv kurzen Zeit zwischen Kalkulation und Angebotsabgabe nur geringe Abweichungen ergeben. Obgleich also die Möglichkeit einer objektiven und leistungsgemäßen Verrechnung der Abschreibungen besteht, gestatten die Abschreibungsvorschriften eine Abschreibungsverrechnung unter Berücksichtigung kostenrechnungsfremder Zielsetzung, die sich aus dem übergeordneten Ziel der Sicherung der Existenz der Unternehmung ableitet.

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 202 f.

2) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a.a.O., S. 59

5513 Sonderabschreibungen

Daß die LSP in bezug auf die Abschreibungen ausgaben- und nicht kostenorientiert verfahren, zeigt sich unseres Erachtens in der Zulässigkeit von Sonderabschreibungen[1] "zum Ausgleich einer ursprünglich nicht vorgesehenen technischen Entwicklung oder Bedarfsverschiebung oder aus anderem Anlaß"[1]. Neben den normalen Abschreibungsmöglichkeiten wird - offensichtlich in Anlehnung an Gedanken des Steuerrechts- ein zusätzlicher Abschreibungsmodus geschaffen[2], allerdings mit der einschränkenden Voraussetzung, daß die Anwendung dieses Sonderabschreibungsweges vertraglich zwischen dem öffentlichen Auftraggeber und dem Auftragnehmer vereinbart sein muß. Als Grund für LSP Nr. 41 (Sonderabschreibung) führt EBISCH an, daß dadurch dem Auftragnehmer das Risiko bei Sonderanlagen abgenommen bzw. ihm die Finanzierung auf diesem Wege erleichtert werden kann[3].
Werden Sonderabschreibungen zugelassen, so müssen sie nach den Bestimmungen der LSP als "Sonderkosten" unter gleichzeitiger Angabe, auf welche Anlagen Sonderabschreibungen verrechnet werden und wie hoch diese sind, ausgewiesen werden[4].
Ist dem Auftragnehmer diese Möglichkeit verschlossen - mangels vertraglicher Vereinbarung - , so bleibt ihm noch der Weg, den über die normale Abschreibungsrate hinausgehenden Wertabgang als "Wagnisverlust" nach LSP Nr. 39 (2) zu verrechnen; gangbar ist jeweils nur eine der beiden Alternativen. "Sind Sonderabschreibungen verrechnet worden, so sind Mehr-

---

1) LSP Nr. 41, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 347

2) Zu diesem Problem, s.: GERCKE, Maximilian, Lineare und exponentielle Abschreibung in der Selbstkostenpreisermittlung bei öffentlichen Aufträgen, in: KRP 1966, 10. Jg., S. 53-60

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 348; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 39, S. 9 f.; das Verfahren der Sonderabschreibungen im Rahmen der LSP entspricht prinzipiell dem Gedanken der Teilwertabschreibung, welche nach den Vorschriften des Steuerrechts zulässig ist, s. hierzu: WÖHE, Steuerlehre I, S. 293 ff. und S. 379 ff.

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 349

abschreibungen (als Wagnisverlust, d. V.) insoweit nicht zulässig"[1]. Soweit die Sonderabschreibung nicht in einem Betrag vorgenommen sondern über die Restlaufzeit verteilt wird, stehen hierzu die allgemeinen Verfahren der Abschreibung einschließlich der degressiven Methode[2] zur Verfügung, im Gegensatz zu den Bestimmungen von LSP Nr. 38-40, die grundsätzlich nur die lineare Abschreibung[3] gestatten.

Zur Ermittlung der Nutzungsdauer gehen die LSP entweder von der Gesamtnutzung gemäß der technischen Leistungsfähigkeit der Anlage aus und berücksichtigen neben den verbrauchsbedingten Abschreibungen ein zusätzliches Abschreibungswagnis als Kompensation des Zeitverschleißes oder es ist gemäß den preisrechtlichen Vorschriften nach bestem Gewissen unter Berücksichtigung aller Umstände die wirklichkeitsnahe Gesamtnutzungsdauer zu schätzen[4]. Die LSP folgen der letzten Alternative: "Für den Umfang der gesamten Nutzung ist die erfahrungsgemäße Lebensdauer der Anlage oder ihre geschätzte Leistungsmenge unter Berücksichtigung der üblichen technischen Leistungsfähigkeit maßgebend"[5].
Die Schätzung der Nutzungsdauer muß regelmäßig überprüft und bei einer Änderung der Nutzungsdauer mit einem neuen geänderten Abschreibungssatz weiter gerechnet werden[6].

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 349; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 39, S. 6; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 39, S. 5

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 348

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 312 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 7 ff.

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 318 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 39, S. 1 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 4

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 316

6) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 339

Die Folge sind Mehr- oder Minderabschreibungen. Erstere entstehen durch eine zu niedrige, letztere durch eine zu große Schätzung der Nutzungsdauer. Mehrabschreibungen sind im Zeitpunkt des Erkennens als Wagnisgewinn, Minderabschreibungen als Wagnisverlust in Ansatz zu bringen.[1] Detailliertere Vorschriften über die Verrechnung der Mehr- und Minderabschreibungen und das Abschreibungswagnis enthalten die LSP nicht[2].
Gleichartige Anlagen können abschreibungsmäßig zusammengefaßt werden[3].
Von dieser Art der Verrechnung kann allerdings abgewichen werden[4], wenn die Mehr- und Minderabschreibungen in einer anderen adäquaten Art berücksichtigt werden können. So kann z. B. im Falle des Eintritts einer nicht erwarteten technischen Entwicklung oder durch Bedarfsverschiebung eine Verkürzung der Nutzungsdauer mit der Folge von Minderabschreibungen auftreten[5]. Im Falle des Vorhandenseins einer vertraglichen Abmachung kann dann statt durch einen einmaligen vollständigen Wagnisverlust die Wertminderung auch durch eine Sonderabschreibung - über die Perioden verteilt - vorgenommen werden[6], womit der Wagnisverlust entfällt.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 340 ff. und die dort angegebenen Verrechnungsbeispiele

2) FRUCHT, Günther, Die Verrechnung von Mehr- und Minderabschreibungen nach den LSP, in: DB 1954, 7. Jg., S. 89-91, hier: S. 89 f.

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 339

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 443

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 348

6) LSP Nr. 41, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 347

Für die Verrechnung ist auch die Bezugsgröße der Abschreibungen relevant. Die Abschreibungen, bezogen auf die Zeiteinheit, werden im allgemeinen auf der Basis einer Schicht pro Tag verrechnet.

Eine Verdoppelung oder Verdreifachung des Abschreibungsbetrages im Falle von Doppel- oder Dreifachschicht gestatten die LSP nicht. Liegt eine Doppelschicht vor, so wird ein Zuschlag von 25 %, bei Dreifachschicht von 50 % für zulässig erklärt (und bis heute steuerlich anerkannt), höhere Zuschlagsätze können in Sonderfällen gerechtfertigt sein[1]. Man muß also nach den LSP mit sinkenden Abschreibungsraten bei steigender Schichtzahl rechnen, um unter Berücksichtigung des Gebrauchs- und Zeitverschleißes die Abschreibungsraten auf Basis der Zeiteinheit bzw. Leistungseinheit im Sinne der LSP konstant zu halten[2].

Die ASPR weisen ebenfalls auf die Möglichkeit der Mehrschichtarbeit hin, ohne allerdings verrechnungstechnische Einzelheiten anzugeben. Sie führen lediglich an, daß der Abschreibungsbetrag aufgrund der anerkannten Ermittlungsverfahren in der Rechnungsperiode in Abhängigkeit vom Umfang der Produktion und der "Anwendung von Mehr-Schichten-Beschäftigung" schwankt[3]. Man kann also annehmen, daß die ASPR bei Dreifachschicht auch die Verrechnung der dreifachen Abschreibung gestatten, was die LSP mit dem Hinweis ablehnen, "bei diesem Vorgehen würden die zeitabhängigen Faktoren vernachläßigt werden und überhöhte Abschreibungen die Folge sein"[4].

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 312 und S. 318 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 39, S. 2

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 319

3) ASPR 15-205.9 (d)

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 318

Die ASPR gehen ebenfalls von der Nutzungsdauer (estimated useful life) der Anlagen aus. Unter der "wirtschaftlichen Nutzungsdauer" verstehen die ASPR die voraussichtliche Periode der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit zum Unterschied von der technischen Nutzungsdauer (physical life)[1]. Die Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer kann in Übereinstimmung mit Revenue Procedure 62-21 oder nach jeder anderen geeigneten Methode der Schätzung der Nutzungsdauer erfolgen, die dann anerkannt wird, wenn nachweisbar ist, daß die ermittelten Abschreibungskosten angemessen sind. Die nach den einzelnen Methoden ermittelten Abschreibungen führen zu angemessenen Abschreibungssätzen, wenn sie einen bestimmten Katalog von Prämissen erfüllen. Vor allem müssen die Abschreibungen auch mit den bei zivilen Aufträgen zulässigen Verfahren im Einklang stehen, in den Büchern und in der Bilanz erscheinen und eine der weiteren in den ASPR angeführten Prämissen erfüllen[2].

Das Problem der unterschiedlichen Einflußfaktoren der Abschreibungen ist für die ASPR ohne Bedeutung, da die amerikanischen Vorschriften aufgrund der fehlenden Trennung zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung keine Unterteilung zwischen bilanziellen und kalkulatorischen Kosten bzw. Abschreibungen vornehmen. Abschreibungsbeträge sind gemäß den ASPR ein Rücklauf von Kapital zum Zwecke der Reinvestition. Damit bestimmen rein finanzielle Aspekte die Abschreibungen gemäß den ASPR[3].

In der Konzeption betreffs der Abschreibungen stimmen die LSP und die ASPR im wesentlichen miteinander überein. Beide verrechnen nicht nur die verbrauchsbedingten sondern auch die zeitabhängigen Abschreibungskosten mit dem Ziel, auf diese Weise eine Wiedererlangung der zur Reinvestition benötigten Mittel zu ermöglichen.

---

1) ASPR 15-205.9 (a); ASPR 15-205.34 (c) (Rev. 6); CUNEO, Handbook, a.a.O., S. 162 f.

2) ASPR 15-205.9 (c) und der dort angegebene Katalog von Prämissen

3) ASPR 15-205.9 (a)

Die amerikanischen Vorschriften der ASPR kennen zwar ebenfalls eine nutzungsproportionale Verrechnung von Abschreibungen, die dem Begriff der kalkulatorischen Abschreibung in der BRD entsprechen, allerdings nur für den Sonderfall, daß betriebliche Anlagen voll abgeschrieben sind und weiter genutzt werden. Solche Anlagen werden in diesem Fall auf der Basis ihrer Nutzung weiter abgeschrieben[1].

552 Leasing-Kosten

Miet-, Pacht- und Leasing-Kosten zählen nach den deutschen wie nach den amerikanischen Bestimmungen ausdrücklich zu den ansatzfähigen Kosten[2] in den Selbstkostenkalkulationen öffentlicher Aufträge.
Im Zusammenhang mit dem verstärkten Einsatz von EDV-Anlagen und deren erheblichen Mietkosten hat die Frage der Verrechnung der Leasing-Kosten in neuerer Zeit verstärkte Bedeutung gewonnen.
Der Unterschied zwischen den Formen der Anlagenleihe von Miete und Leasing liegt im wesentlichen in der vertraglichen Ausgestaltung, so KAMINSKY. Er spricht dann von "Leasing", wenn die folgenden Merkmale gegeben sind: "Als Mieter treten vornehmlich Gewerbetreibende auf, vermietet werden vorwiegend bewegliche Investitionsgüter. Die Mietverträge umfassen Zeiträume bis zu 5 Jahren, sind ausnahmslos unkündbar und sehen im Regelfall keine Wartungsleistungen, keine Ersatzteillieferung und keine Funktionsgarantie durch den Vermieter vor. Der Mieter kann während der Vertragsdauer vom Vermieter nicht den Umtausch der gemieteten Güter oder eine Abänderung der Mietvereinbarung verlangen"[3].

---

1) ASPR 15-205.9 (g)

2) ASPR 15-205.34 und ASPR 15-205.48; LSP Nr. 34, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 299

3) KAMINSKY, Stefan, Mietsweise Nutzungsüberlassung in der modernen Wirtschaft, in: Leasing-Handbuch, hrsg. v. K.F. Hagenmüller, Frankfurt a.M. 1965, S. 63-90, hier: S. 64

Die ASPR unterscheiden neuerdings hinsichtlich der Mietdauer von Anlagen zwischen einem short-term-leasing (mit einer Mietzeit bis zu 2 Jahren für bewegliche und bis zu 5 Jahren für unbewegliche Gegenstände des Anlagevermögens) und einem long-term-leasing (mit einer Mietzeit von über 2 Jahren bzw. von über 5 Jahren)[1], um den wachsenden und der Vielseitigkeit der Leasing-Möglichkeiten gerechter zu werden.
Unabhängig davon behandeln die ASPR die Miete von EDV-Anlagen wegen ihrer besonderen Bedeutung in wirtschaftlicher, technischer und kostenrechnerischer Sicht isoliert von den anderen mietfähigen beweglichen und unbeweglichen Anlagegegenständen als eine eigene Kostenart in ASPR XV 2. Für diese gelten im allgemeinen die gleichen Vorschriften wie für das long-term-leasing, so daß eine getrennte Behandlung der Mietkosten von EDV-Anlagen in dieser Arbeit nicht notwendig ist.
Generell ist es Sache der Auftragnehmer zu entscheiden, ob er Anlagen kaufen oder mieten will. Obgleich eine Anlagenmiete meist nicht unerheblich höhere Kosten - im Vergleich zu den Betriebskosten von Anlagen im Eigentum des Auftragnehmers - mit sich bringt, wird oft die Entscheidung trotz dieser Tatsache wegen zahlreicher anderer Vorteile für ein Leasing von Anlagen fallen. Hierbei spielt vor allem die geringere Kapitalbindung eine wesentliche Rolle[2].
Grundsätzlich besteht gegen die Aufwendungen von Leasing-Kosten und ihr Ansatz im Rahmen der LSP keine Bedenken. Desgleichen anerkennen auch die ASPR im allgemeinen die Leasing-Kosten.
Die Miete von Anlagen muß nach den LSP angemessen sein und durch sie muß "der durch die Nutzung des Mietgegenstandes verursachte Verbrauch wertmäßig richtig erfaßt" werden[3]. Sind die berechneten Mieten marktüblich, so werden sie im Rahmen der LSP anerkannt. Preisrechtliche Probleme entstehen hierbei nicht.

---

1) ASPR 15-205.34 (b) (Rev. 6)

2) BROSCHWITZ, Leasing-Verfahren, a.a.O., S. 814 f.; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 301

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 300

Die LSP gestatten sogar als Miete den Ansatz von Kosten, die gegenüber den Betriebskosten im Fall des Anlagenkaufs höher liegen, da sich bei der Verwendung von gemieteten (EDV)-Anlagen üblicherweise eine spürbare Verteuerung ergibt. Solange diese im Rahmen der Kosten der wirtschaftlichen Betriebsführung liegt, werden auch diese höheren Leasing-Kosten gemäß den Vorschriften der LSP akzeptiert[1]. Die Anerkennung der höheren Leasing-Kosten wird damit begründet, daß durch die Miete von(beweglichen) Anlagen das Unternehmen immer auf dem technisch neuesten Stand ist und durch den laufenden hohen Rationalisierungsgrad Kosten einspart, welche die Mehrkosten des Leasing rechtfertigen[2].

Nach den ASPR ist die Angemessenheit der Mieten für Gebäude, Grund und Boden, Anlagen und Betriebseinrichtungen immer unter vergleichender Einbeziehung der Kosten gleicher oder ähnlicher Anlagen, der Marktkonditionen für das betreffende Gebiet, des Wertes des Anlagentyps unter Berücksichtigung der Lebensdauer und des Anlagenzustandes sowie unter Beachtung anderer einzelner Vorschriften des Mietvertrages zu betrachten[3]. Diese Regelung gilt gemäß der Revision 6 von ASPR für den Fall des short-term-leasing. Im Zweifelsfall kann dem Mietbetrag der Kostenwert gegenübergestellt werden, welcher entstände, wenn sich die Anlage im Eigentum des Auftragnehmers befinden würde. Die Leasing-Kosten für die geschätzte Nutzungsdauer ergeben sich dann aus den kumulierten Kosten, die zugelassen sind, wenn der Auftragnehmer die Anlage im Eigentum hat, im Vergleich zu den summierten Kosten, die im Falle gemieteter Anlagen anfallen. Die jeweiligen Miet-Gesamtkosten pro Periode schließen ein: die Betriebskosten, die Unterhaltungskosten, Versicherung, Steuern, Abschreibungen und eventuelle Mietwerterhöhungen infolge des nachträglichen Leasings von Zusatzanlagen während der Mietzeit der Hauptanlagen; Zinskosten sind nach den Bestimmungen der ASPR auszuklammern. BROSCHWITZ ergänzt die angeführten Kostenarten, die im Miet- sowie im Eigentumsfall prinzipiell die

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 301

2) BROSCHWITZ, Leasing-Verfahren, a.a.O., S. 814

3) ASPR 15-205.34 (c) (Rev. 6)

gleichen sind, durch den Hinweis, daß beim Anlagen-Leasing von Seiten des Vermieters als zusätzliche Kosten noch Verwaltungs- und Vertriebskosten und die Umsatzsteuer hinzukommen; zudem sind im Mietfall die Wertansätze der anderen einzelnen Kostenarten, insbesondere aber der Abschreibungen, der Versicherungen und der Zinsen (die nach den LSP als Kostenart zu berücksichtigen sind) höher als die entsprechenden Ansätze der Betriebskosten einer sich im Eigentum des Auftragnehmers befindlicher Anlage[1].

Für den Fall der Miete auf einer long-term-leasing-Basis bestimmen die ASPR: "Rental costs under long-term leasing are allowable only up to the amount the contractor would be allowed had he purchased the property unless he can demonstrate on the basis of facts existent at the time of the decision to lease on a long-term basis, documented in accordance with (e) below, that long-term leasing will result in less cost to the Government over the anticipated useful life of the property."[2] Soweit der Auftragnehmer nachweisen kann, daß ein long-term leasing für den öffentlichen Auftraggeber kostengünstiger ist, so gilt betreffend der Höhe der zulässigen Leasing-Kosten für die Mietdauer die gleiche Voraussetzung, wie sie bereits oben für das short-term leasing angeführt wurde[3].

Da vor allem Leasing-Kosten von EDV-Anlagen sehr erhebliche Beträge darstellen, ist besonders hier eine laufende Kontrolle der Angemessenheit der entsprechenden Kosten unumgänglich[4]. Die periodische Überprüfung der Zulässigkeit des Mietkostenansatzes für die EDV-Anlagen wird am besten auf der Grundlage einer Wirtschaftlichkeitsberechnung durchgeführt, wobei man die Mietkosten für die gesamte Mietdauer den kumulierten Kosten einer sich im Eigentum des Auftragnehmers befindlichen Anlage gegenüberstellt und die jeweiligen periodischen Teilkosten ermittelt[5]. Soweit der Auf-

---

1) BROSCHWITZ, Leasing-Verfahren, a. a. O., S. 813 f.

2) ASPR 15-205.34 (d) (1) (Rev. 6)

3) Siehe hierzu: S. 146

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 301; ASPR 15-205.48 und ASPR 3-1100.2

5) ASPR 15-205.48 (c) (2)

tragnehmer aufgrund der Unterlagen im Zeitpunkt der Entscheidung für eine Miete oder eine Fortsetzung der Miete von EDV-Anlagen nicht nachweisen kann, daß im Falle des Leasing die Kosten bei Verteilung über die gesetzte Nutzungsdauer für den öffentlichen Auftraggeber im Vergleich zu den Betriebskosten gekaufter Anlagen geringer sind, dürfen die Mietkosten nur in der Höhe angesetzt werden, die sich ergeben würde, wenn der Auftragnehmer die EDV-Anlage gekauft hätte[1]. Daneben hat der Auftragnehmer betreffs der EDV-Anlagen pro Jahr nachzuweisen, daß die Kosten im Hinblick auf den allgemeinen Geschäftsbetrieb angemessen sind und der Besitz der EDV-Anlagen für ihn betriebsnotwendig ist[2].

Werden die gesamten Kosten der EDV-Anlage auf mehrere Aufträge auf der Basis von Selbstkostenerstattungspreisen verrechnet, so muß bezüglich der Frage, wie die Zurechnung dieser Kostenart erfolgen soll, eine vertragliche Regelung getroffen werden, da in diesem Bereich das bis heute noch nicht gelöste Problem der Kuppelproduktion auftritt. Besonders akut wird dieses Problem dann, wenn die EDV-Kosten zum Teil öffentlichen und zum Teil privaten Aufträgen zuzurechnen sind. Dieser Problemkreis entsteht dadurch, daß die gleichen Kartensätze je nach Mischung für verschiedene Aufgaben und verschiedene Abteilungen eingesetzt werden können. Im Sinne der Kuppelproduktion ist in diesem Zusammenhang die Frage zu lösen, wie die Erstellungskosten der Kartensätze den einzelnen Kostenstellen bzw. Aufträgen anzulasten sind. Es würde jedoch über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen, auf diese spezielle Frage im einzelnen einzugehen[3].

---

1) ASPR 205.48 (b)

2) ASPR 15-205.48 (d)

3) Zum Problem der Kuppelproduktion s.: BRINK, Hans-Josef, Zur Planung des optimalen Fertigungsprogrammes, dargestellt am Beispiel der Kalk-Industrie, Köln, Berlin, Bonn, München 1969.

553 Reparatur- und Instandhaltungskosten

Die notwendigen Kosten für eine laufende Instandhaltung (maintenance costs) und Instandsetzung (repair costs)[1] dienen zur Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft der Betriebsanlagen über die geplante Nutzungsdauer. Die Kosten der laufenden Instandhaltung werden als Gemeinkosten verrechnet und sind im Rahmen der Selbstkostenkalkulationen öffentlicher Aufträge gesondert auszuweisen. Demgegenüber müssen die "werterhöhenden" oder die Lebensdauer verlängernden Instandsetzungen im betriebsnotwendigen Vermögen 'aktiviert' und über Abschreibungen verrechnet werden[2]. Beide Kostenarten sind nach den deutschen und den amerikanischen Bestimmungen grundsätzlich ansatzfähig - Angemessenheit vorausgesetzt.

"Der Nachholbedarf an unterbliebenen Reparaturen kann nicht durch den Ansatz entsprechend überhöhter Reparaturraten in den Kosten verrechnet werden", erwähnt MICHAELIS, womit er sich an die frühere steuerliche Regelung des Verbotes von Rückstellungen für unterlassene Reparaturen anlehnt[3]. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus ist diese Regelung nicht zu vertreten[4].

Die amerikanischen Vorschriften äußern sich nicht weiter zu diesem Problem.

---

1) ASPR 15-205.20 (a); LSP Nr. 26 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 267; s. auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 26, S. 2 ff.; SCHÄFER, Gerhard, Die Abgrenzung der Reparaturkosten, in: KRP 1964, 8. Jg., S. 31-36

2) ASPR 15-205.20 (a); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 269 und S. 360; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 26, S. 6 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 26, S. 5 ff.

3) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 26, S. 5; WÖHE, Steuerlehre I, a.a.O., S. 455 ff.

4) WÖHE, Steuerlehre I, a.a.O., S. 451 ff.

56 Die kalkulatorischen Zinsen

"Für die Bereitstellung des betriebsnotwendigen Kapitals können kalkulatorische Zinsen angesetzt werden"[1], bestimmen die LSP bezüglich der in der Literatur am meisten diskutierten Kostenart, wonach die kalkulatorischen Zinsen sowohl auf das betriebsnotwendige Anlagevermögen als auch auf das betriebsnotwendige Umlaufvermögen (einschließlich auf Reserveanlagen und Reserven im Umlaufvermögen)[2] gerechnet werden.
Wesentlich für die Höhe der Eigenkapitalzinsen ist - neben dem Zinsfuß - der Begriff und Umfang des "betriebsnotwendigen Vermögens" und des "betriebsnotwendigen Kapitals"[3].
Die Frage der den Ermittlungen des betriebsnotwendigen Kapitals zugrunde zu legenden Bilanzen ist für die LSP nicht relevant, da diese an keine bilanziellen Bewertungssätze gebunden sind, so daß sowohl die Handelsbilanz, die Steuerbilanz als auch die Vermögensbilanz als Basis dienen kann[4]. Be-

---

1) LSP Nr. 43, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 350, die eine "Kann-"Vorschrift darstellt; MICHAELIS ist trotz der Kann-Vorschrift der Ansicht, daß in jedem Fall kalkulatorische Zinsen zu verrechnen sind (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 43, S. 2 f.); gleicher Ansicht wie MICHAELIS ist auch PRIBILLA (PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 43, S. 8); s. auch: KILGER, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 412

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 44, S. 7; s. auch: CREMER, Hans Georg, Zinsen als Kosten im Betrieb, Mainz 1961, Diss.

3) Zu diesem strittigen Problem, s.: SCHMALENBACH, Eugen, Kapital, Kredit und Zins, Köln und Opladen 1961, 4. Aufl., S. 16 ff.; GAU, Eberhard, Handbuch der praktischen Betriebsabrechnung, Stuttgart 1965, S. 10 und S. 15 f.; WINNERS, R., Kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen, Köln 1940, S. 55; s. auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 43, S. 2 ff., der sich eingehend mit der Problematik des Kostencharakters der kalkulatorischen Zinsen befaßt.

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 356; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 38, S. 4 ff.; so hat SCHULZ-MEHRIN die Vermögensbilanz für die am geeignetste gehalten, plädiert aber gleichzeitig für die Steuerbilanz, da diese - im Gegensatz zur Vermögensbilanz - jährlich aufgestellt wird (SCHULZ-MEHRIN, Die kalkulatorischen Posten, a.a.O., S. 42 f.), während z. B. SCHWANTAG für die Handelsbilanz eintritt, wobei allerdings sowohl die Steuerbilanz als auch die Handelsbilanz in einzelnen Positionen korrigiert werden müssen, um das betriebsnotwendige Kapital richtig auszuweisen (SCHWANTAG, Karl, Zins und Kapital in der Kostenrechnung, Frankfurt, Leipzig, Berlin, Bad Oeynhausen, Minden/Westf. 1948, S. 54 f.)

züglich der Bewertungsfrage sind nur die zulässigen Wertansätze der LSP heranzuziehen.

Was die Wertansätze des Anlagevermögens anbelangt, bestimmen die LSP, daß das Anlagevermögen mit dem kalkulatorischen Restwert[1] unter Beachtung der Abschreibungsvorschriften der LSP Nr. 37 ff., das Umlaufvermögen zu Anschaffungspreisen oder (tatsächlichen) Herstellkosten anzusetzen ist. Bei erheblichen Abweichungen können statt der Anschaffungskosten für Posten des Anlagevermögens auch der Tageswert oder die Herstellkosten für eine Neuanfertigung angesetzt werden - wodurch die Möglichkeit der Berücksichtigung von Wiederbeschaffungskosten eröffnet wird[2].

Unbrauchbare oder entwertete Bestände sind mit den angemessenen Restwerten, Wertpapiere und Forderungen in fremder Währung zum Stichtagswert anzusetzen; letzteres gilt auch für die übrigen Teile des Umlaufvermögens[3].

In der Bilanz wird zunächst das (für die Leistungserstellung nicht benötigte) nicht-betriebsnotwendige Vermögen abgespalten, was durch Untersuchung der einzelnen Bilanzpositionen auf ihre ganze oder teilweise Betriebsnotwendigkeit[4] hin erreicht wird; auf diese Weise ermittelt sich das betriebs-

---

1) Zur Ermittlung des Restwertes werden in der Literatur verschiedene Verfahren vorgeschlagen (VERNIER, Justin, Die buchmäßigen und die kalkulatorischen Zinsen, St. Gallen 1948, Diss., S. 77 ff.; LÜCKE, Wolfgang, Die kalkulatorischen Zinsen im betrieblichen Rechnungswesen, in: ZfB 1965, 35. Jg., Ergänzungsheft, S. 3-28, hier: S. 6 ff.; SCHWANTAG, Zins und Kapital, a. a. O., S. 53 f.); weit verbreitet ist die Durchschnitts-Restwert-Methode, die nicht von dem effektiven sondern von dem durchschnittlichen Restwert ausgeht und so langfristig zum halben Anschaffungswert als Berechnungsbasis kommt - diese Methode wird auch von den LSP generell akzeptiert (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 373; LÜCKE, Die kalkulatorischen Zinsen, a. a. O., S. 9 f.; SCHWANTAG, Zins und Kapital, a. a. O., S. 63; VERNIER, Zinsen, a. a. O., S. 79)

2) LSP Nr. 45, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 366; zum Problem der Wiederbeschaffungskosten, s.: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 314 ff. und S. 367 ff., wobei er auf die besonderen Bewertungsprobleme bei Grundstücken (ohne Gebäude) und bei Beteiligungen eingeht.

3) LSP Nr. 45, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 366

4) Zum Begriff der "Betriebsnotwendigkeit" in den LSP, s.: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 37, S. 3 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 37, S. 4 und Nr. 44, S. 6 f.

notwendige Vermögen[1].

Nicht-betriebsnotwendiges Vermögen stellen auch diejenigen Anlagen dar, welche vom öffentlichen Auftraggeber ohne Entschädigung dem Auftragnehmer zur Durchführung des Auftrages zur Verfügung gestellt werden[2]. Das gleiche gilt auch für gemietete und gepachtete Anlagen, die ebenfalls nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen gezählt werden können; vermietete und verpachtete Anlagen sind nur dann Teil des betriebsnotwendigen Vermögens, wenn ihr Hauptverwendungszweck im eigentlichen Unternehmen des Auftragnehmers liegt und Vermietung und Verpachtung nur einen Nebenzweck erfüllen[3].

Von dem betriebsnotwendigen Vermögen sind noch die unter dem Begriff "Abzugskapital" zusammengefaßten "unverzinslichen An- und Vorauszahlungen" und die "zinsfreien Lieferantenkredite" abzuziehen[4] [5], um zum betriebsnotwendigen Kapital zu kommen[6].

---

1) Hierzu sei auf die ausführliche Erläuterung der Abgrenzungsprobleme der einzelnen Positionen der Bilanz verwiesen, auf die folgende Autoren eingehen: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 356 ff.; HENZEL, Die Kostenrechnung, a. a. O., S. 97; JOA, W. F., Zum Problem der Zinsen auf Eigen- und Fremdkapital in Kalkulation und betrieblicher Preispolitik, in: DB 1963, 16. Jg., S. 665-668 und S. 701-705, hier: S. 668; KOSIOL, Erich, Kalkulatorische Buchhaltung, Wiesbaden 1953, 5. Aufl., S. 221; MICHAELIS, Preisbildung, L S P Nr. 44, S. 3 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, L S P Nr. 44, S. 3 ff.

2) JOA, Zum Problem der Zinsen, a. a. O., S. 668

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 366; MICHAELIS, Preisbildung, L S P Nr. 44, S. 7; PRIBILLA, Kostenrechnung, L S P Nr. 44, S. 5 f. und S. 10

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 362 ff., der an dieser Stelle auch auf die Unterschiede zu den früheren L S Ö hinweist; danach wurden früher alle, heute nur die An- und Vorauszahlungen des öffentlichen Auftraggebers einbezogen, während bei den Lieferantenkrediten auch heute alle Kredite im Rahmen des Abzugskapitals berücksichtigt werden; JOA, Zum Problem des Zinses, a. a. O., S. 701; MICHAELIS, Preisbildung, L S P Nr. 44, S. 4 ff.; SCHWANTAG, Zins und Kapital, a. a. O., S. 49 ff.

5) EBISCH gibt verschiedene Verfahren an, nach denen Anzahlungen in der Betriebsabrechnung berücksichtigt werden können (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 362 f.)

6) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 355 f.

Neben der richtigen mengen- und wertmäßigen Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals ist auch der anzusetzende Zinsfuß von Bedeutung für die Höhe der kalkulatorischen Zinsen. Eine große Zahl von Autoren tritt in diesem Zusammenhang für den "landesüblichen Zinssatz" (ohne Risikozuschlag) einer "möglichst risikofreien langfristigen Kapitalanlage" ein[1]. Daneben wird auch ein Markt-, Branchen- oder sogar betriebsindividueller Zinssatz, einschließlich eines Risikozuschlages, gefordert. Die LSP folgten zunächst dem Marktpreisgedanken in Form des um einen Risikozuschlag erhöhten Diskontsatzes[2]. 1954 ging man wegen der häufigen Schwankungen des Diskontsatzes zur heutigen Fassung der LSP Nr. 43 (2) über, nach welcher der Bundesminister für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen einen Höchstsatz - der jedoch in praxi unterschritten werden kann - für kalkulatorische Zinsen bestimmt[3], der 1954 auf 6,5 % angesetzt wurde und noch heute Gültigkeit hat[4].

---

1) JONAS, H., Die Bestimmung des Kapitalisierungszinsfußes bei der Unternehmungsbewertung, in: ZfB 1954, 24. Jg., S. 488-497, hier: S. 489; HEINEN, Edmund, Zum Problem des Zinses in der industriellen Kostenrechnung, in: Annales Universitatis Saraviensis 1952, 1. Jg., S. 169-183, hier: S. 179; WINNERS, Kalkulatorische Abschreibungen, a.a.O., S. 73

2) LSP Nr. 43 (2) i.d.F. der VO/PR 30/53 vom 21. 11. 1953, in: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 43, S. 7

3) VO/PR 14/54 vom 23. 12. 1954, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 351

4) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 43, S. 6 f.; strittig ist teilweise, ob man für das Eigenkapital und für das Fremdkapital einen gemeinsamen oder einen getrennten unterschiedlichen Zinssatz berechnen soll; die GRK treten im Gegensatz zu den LSP für einen getrennten Zinssatz ein und folgen damit SCHWÄNTAG und PÖCKEL (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 43, S. 6 f.; PÖCKEL, Die neuen Vorschriften, a.a.O., S. 117; SCHWANTAG, Karl, Zinsen als Kostenfaktor, in: ZfB 1953, 23. Jg., S. 483-500, hier: S. 496 ff.)

Die Verrechnung der kalkulatorischen Zinsen erfordert die neutrale Abgrenzung der effektiven Fremdkapitalzinsen[1], es sei denn es handele sich um Kosten des Zahlungsverkehrs[2].

Zur eigentlichen Verrechnung der kalkulatorischen Zinsen ist der Weg der Verrechnung als Gemeinkosten über den Betriebsabrechnungsbogen auf die einzelnen Kostenstellen der günstigste[3]; der Ansatz als Einzelkosten ist nur möglich, soweit sich Materialien und Kosten bestimmter einzusetzender Anlagen eindeutig einem Auftrag zuordnen lassen[4].

Nach der Darlegung der Richtigkeit des Kostencharakters der kalkulatorischen Zinsen und deren Verrechnung nach den deutschen Vorschriften sei im folgenden auf die Frage der Zulässigkeit des Ansatzes von Zinsen im Rahmen der amerikanischen Bestimmungen eingegangen.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 351

2) S. hierzu auch: LSP Nr. 34, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 299 ff.

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 351, der eine pauschale Verrechnung der kalkulatorischen Zinsen nicht für ausreichend hält.

4) EGGEMANN, W., Die Stellung der kalkulatorischen Zinsen in der Kostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft 1942, 35. Jg., S. 149-153, hier: S. 149 f.; HEINEN, Zum Problem des Zinses, a. a. O., S. 182; HENZEL, Kostenrechnung, a. a. O., S. 243; JOA, Zum Problem der Zinsen, a. a. O., S. 702 f.; KOSIOL, Kalkulatorische Buchhaltung, a. a. O., S. 304 f.; LÜCKE, Die kalkulatorischen Zinsen, a. a. O., S. 21; WINNERS, Kalkulatorische Abschreibungen, a. a. O., S. 79; ZEIDLER, F., Betrachtungen über eine Kostenart: Kalkulatorische Zinsen, in: ZfhF 1949, 1. Jg., S. 572-581, hier: S. 577 ff.

Diese ASPR bestimmen: "Interest on borrowings (however represented), bond discounts, costs of financing and refinancing operations, legal and professional fees paid in connection with the preparation of prospectuses, costs of preparation and issuance of stock rights, and costs related thereto, are unallowable..."[1)2)3)].

So eindeutig die Bestimmung der ASPR auch ist, so gibt sie doch nicht die allgemeine Ansicht in der USA zu diesem Thema wieder. Der Internal Revenue Code und die Renegotiation Regulation[4)] gestatten gegenüber den ASPR den Ansatz von Zinsen; die gleiche Ansicht vertritt auch das General Accounting Office mit der Einschränkung, daß Zinsen nur nach vertraglicher Vereinbarung ausgeschlossen werden können. Wie in der BRD sind auch in den USA die Fachleute in der Meinung gespalten, ob Zinsen Kosten- oder Gewinnanteil seien. In Fällen einer Preis-Nachverhandlung hat der Armed Services Board of Contract Appeal[5)] den Einschluß von Zinsen gestattet, aber zugleich in denjenigen Fällen verboten, in denen die Gesamtkosten Grundlage der Gewinnermittlung waren. Ein weiteres Argument in der amerikanischen Diskussion um den Kostencharakter lautete, daß - wenn Mieten als Kosten anerkannt würden - auch Zinsen als Kosten erlaubt sein müßten. Beide Ausgabenarten seien aus Gründen der gleichmäßigen Belastung einzubeziehen. Beide Kostenarten haben ihren Ursprung in der Tat-

---

1) ASPR 15-205.17; ausgenommen sind von dieser Regelung nur die von staatlichen oder örtlichen Steuerbehörden verhängten Zinszahlungen (und Strafen), die ein Vertragspartner des öffentlichen Auftraggebers zahlen muß, wenn letzterer die Nichtzahlung der Steuern veranlaßt hat oder wenn andere entsprechende Versäumnisse von Seiten des öffentlichen Auftraggebers vorliegen (ASPR 15-205.41 (b) und ASPR 15-205.13)

2) Entsprechend gestatten die ASPR auch keinen Ansatz von Steuern im Zusammenhang mit Finanzierungsvorgängen (ASPR 15-205.41 (a) (ii))

3) Ausgenommen von dieser Nichtansetzbarkeit der Zinsen sind nur die Kosten des Zahlungsverkehrs, die Kosten der Hauptversammlung und weitere damit zusammenhängende Aufwendungen (ASPR 15-205.24); nicht erlaubt sind dagegen Organisationskosten im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen (ASPR 15-205.23)

4) CUNEO, Handbook, a.a.O., S. 164

5) Berufungsinstanz für Streitfälle zwischen dem öffentlichen Auftraggeber und dem Auftragnehmer

sache, daß einem Auftragnehmer ein bestimmter benötigter Kapitalbetrag nicht zur Verfügung steht, über den ein Konkurrent verfügen und mit dessen Hilfe er eine für eine Auftragsdurchführung notwendige Anlage kaufen kann. Der Auftragnehmer, welcher nicht den in Rede stehenden Kapitalbetrag besitzt, muß diesen gegen (Fremdkapital-) Zinsen entleihen und kann dann die gewünschte Anlage sich beschaffen oder er muß sich diese Anlage in Form des Leasing für die Zeit der Auftragsdurchführung besorgen, wobei er ebenfalls innerhalb der Miete einen Zins als Kostenanteil für das in Gestalt der gemieteten Anlage vom Vermieter zur Verfügung gestellte Kapital entrichten muß[1)]. Der Einwand gegen die Bestimmung der ASPR, nach der eine Verrechnung von Fremdkapitalzinsen in den Selbstkosten öffentlicher Aufträge untersagt wird, ist zurecht erhoben worden, da die Kapitalzusammensetzung keinen Einfluß auf die Kapitalverwendung und auf die Wettbewerbsfähigkeit - vor allem gegenüber dem öffentlichen Auftraggeber - haben soll.

Auf die Frage der Behandlung der Eigenkapitalzinsen innerhalb der ASPR gehen die amerikanischen Vorschriften nicht ein.
Der Ansatz der Fremdkapitalzinsen war nach der Meinung der meisten deutschen Autoren nie strittig; zur Diskussion stand praktisch stets nur die Frage der kostenrechnerischen Behandlung der Eigenkapitalzinsen, die bis heute noch nicht endgültig ausdiskutiert ist.

---

1) S. hierzu auch: "Leasing" auf S. 145 ff.

57 Sonstige Kostenarten

571 Steuern und Abgaben

Als "kalkulierbare Steuern"[1] mit Kostencharakter "im Sinne der LSP"[2] werden angegeben:

a) Gewerbesteuer (einschließlich Gewerbeertragsteuer und Lohnsummensteuer)[3]
b) Vermögensteuer
c) Grundsteuer
d) Kraftfahrzeugsteuer
e) Steuer auf den Selbstverbrauch
f) Umsatzsteuer
g) besondere auf den Erzeugnissen ruhende Verbrauchsteuern[4].

Die beiden zuletzt angeführten Steuerarten (Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern) sind nach den deutschen Bestimmungen (ebenso wie nach den amerikanischen) gesondert auszuweisen[5].

---

1) BURHENNE, Werner, Über den Kostencharakter von Steuern, Gebühren und Beiträgen, in: ZfB 1964, 24. Jg., S. 350-362, hier: S. 351 ff.; WÖHE, Steuerlehre I, a.a.O., S. 51 ff.; s. auch: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 275 ff., der hier auf die einzelnen kalkulierbaren Steuern unter dem Blickpunkt der Ansetzbarkeit im Rahmen der Selbstkosten eingeht, wobei entscheidendes Kriterium die Notwendigkeit der besteuerten Gegenstände zur Leistungserstellung (z. B. Vermögensteuer, Grundsteuer) ist; besonders geht er auf die mit der neuen Umsatzsteuer zusammenhängenden Fragen ein, der die LSP durch die VO/PR 7/67 vom 12.12.1968 angepaßt wurden (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 280 ff.); MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 30, S. 4 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 30, S. 5 ff.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 30, S. 3

3) GERCKE, M., Die kalkulatorische Gewerbeertragsteuer in der Selbstkostenpreisermittlung für öffentliche Aufträge, in: NB 1958, 11. Jg., S. 149-151,und die dort angegebene Berechnungsformel

4) S. hierzu: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 30, S. 3

5) LSP Nr. 30, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 274; ASPR F 200.633

Keinen Kostencharakter haben:

a) Einkommensteuer
b) Körperschaftsteuer[1]
c) Kirchensteuer
d) Erbschaftsteuer
e) Schenkungsteuer[2].

Kapitalverkehrsteuern haben ebenfalls keinen Kostencharakter, da durch sie Finanztransaktionen besteuert werden[3].
Bezüglich nicht angeführter Steuerarten ist der Kostencharakter bei Gegebenheit jeweils zu prüfen. Dabei kann nicht immer unbedingt dem betriebswirtschaftlich richtigen Standpunkt gefolgt werden, da es sich in diesen Fällen - so MICHAELIS - um eine "zweckbedingte Entscheidung des Verordnungsgebers" handelt[4]. mit dem Ziel, zu einer klaren Vereinbarung zwischen öffentlichem Auftraggeber und Auftragnehmer zu kommen. In diesem Punkt steht die Praktikabilität vor der Entscheidung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.

In den amerikanischen Vorschriften[5] wird der Ansatz von Steuern[6](einschließlich der einzelstaatlichen und örtlichen Einkommensteuern), die der Auftragnehmer zu zahlen hat und soweit sie in Übereinstimmung mit den

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 274; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 30, S. 4, der darauf hinweist, daß aus Gründen der Praktikabilität der LSP entschieden worden ist, die Körperschaftsteuer habe gemäß den Vorschriften der LSP Nr. 30 (b) keinen Kostencharakter. Zugleich wird aber die Berücksichtigung der Körperschaftsteuer im Rahmen der Gewinnbemessung bei der Selbstkostenpreisermittlung zugelassen, um auf diesem Weg dem Meinungsstreit in der Literatur über den Kostencharakter der Körperschaftsteuer die materielle Basis zu entziehen; s. hierzu auch: KLINGER, Karl, Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Wpg 1954, 7. Jg., S. 415-420; KLINGER, Karl, Sind Körperschaftsteuern Kosten? Eine Zusammenfassung der Diskussionsergebnisse, in: Wpg 1955, 8. Jg., S. 227-232; POHMER, Dieter, Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Wpg 1955, 8. Jg., S. 199-205

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 274 f.

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 294 f.

4) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 30, S. 3

5) ASPR 15-205.41

6) Zu den relevanten Steuerarten im Rahmen der ASPR, s.: ASPR XI "Taxes"

"generally accepted accounting principles" entstanden sind, in der Selbstkostenpreisermittlung grundsätzlich zugelassen. Ausgenommen sind hiervon nur:

a) bundesstaatliche Einkommensteuern
b) Übergewinnsteuer
c) Steuerarten im Zusammenhang mit Finanzierungsvorgängen
d) Grundsteuer-Nachveranlagungen aufgrund von Wertsteigerungen von Grund und Boden[1].

Außerdem sind Beschaffungen des öffentlichen Auftraggebers nach den amerikanischen Vorschriften generell von der Umsatzsteuer ebenso wie von den Verbrauchsteuern der Einzelstaaten und Gemeinden befreit; das gleiche gilt für das bewegliche und unbewegliche Vermögen im Eigentum oder im Besitz der öffentlichen Hand[2].

Aus den deutschen LSP-Vorschriften sind keine derartigen Steuerbefreiungen bekannt.

Die ASPR weisen darauf hin, daß Steueränderungen bei Bundessteuern automatisch in den Selbstkostenkalkulationen mit berücksichtigt werden können, während dies bei Änderungen von Einzelstaaten- und Gemeindesteuern nicht ohne weiteres möglich ist; über deren Anerkennung als zulässige Kostenart muß in den einzelnen Fällen besonders verhandelt werden[3].

Da die LSP auf die Frage von Steuererhöhungen und deren Kostencharakter nicht im einzelnen eingehen, kann man annehmen, daß Steuererhöhungen von für die Leistungserstellung notwendigen Steuern als zulässige Kosten anerkannt werden.

Aus der allgemeinen Anerkennung der Steuern im Rahmen der ASPR[4] er-

---

1) ASPR 15-205.41 (a)

2) ASPR 11-301

3) ASPR 11-401.1 (b); diese Regelung gilt jedoch nur für Selbstkostenerstattungspreise, nicht dagegen auch für Selbstkostenfestpreise; s. auch: ASPR 11-402

4) ASPR 15-205.41 (a)

kennt man, daß nach den amerikanischen Bestimmungen nicht - wie es nach den L S P vorgeschrieben ist - das Kriterium der Betriebsnotwendigkeit im Rahmen der Leistungserstellung für die Frage des Ansatzes der Steuern entscheidend ist.

Von einer Einzelanalyse der amerikanischen Steuern und einem Vergleich mit entsprechenden deutschen Bestimmungen, vor allem unter dem Gesichtspunkt des Kostencharakters, wird hier abgesehen, da dies über den gesteckten Rahmen der Arbeit hinausgeht.

572 Wagnis- und Garantiekosten

Jede unternehmerische Tätigkeit ist mit Wagnissen verbunden; Wagnisquellen gibt es sowohl innerhalb als auch außerhalb der Unternehmung. Ein rechnerisch erfaßbares Wagnis bezeichnet man auch als Risiko[1], dessen begrifflicher Inhalt gegenüber dem Wagnisbegriff eingeschränkt ist[2]. Wagnisse treten sowohl für die Unternehmung als Ganzes (Unternehmerwagnis)[3] als auch im betrieblichen Produktionsprozeß als Einzelwagnis[2] [3] auf[4],

---

1) Hierunter wird das Unternehmerrisiko als Teil des Gewinnes verstanden, s. hierzu: PRIBILLA, Kostenrechnung, L S P Nr. 47, S. 7; das Unterscheidungskriterium der Wagnisarten ist der Grad ihrer Erfaßbarkeit, s. hierzu: BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 129 und S. 136 ff.; PRIBILLA, Max E., Das Unternehmerwagnis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, Berlin, Wien 1942, S. 25-33, hier: S. 26

2) L S P Nr. 47, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 373 f.; BUSSMANN, Karl F., Das betriebswirtschaftliche Risiko, Meisenheim am Glan 1955, S. 19; BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O, S. 132 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, L S P Nr. 47, S. 1; PRIBILLA, Kostenrechnung, L S P Nr. 47, S. 2 f.; WITTMANN, Waldemar, Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959, S. 35 f.

3) BOSSHARDT unterscheidet hierbei zwischen vermeidbaren (Qualitätsmängel, Nacharbeit) und unvermeidbaren Risiken (BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 135 f. und S. 143 ff.); KOSIOL trennt zwischen abdeckbaren Versicherungen und solchen Risiken, die man selbst tragen muß (Selbst-Versicherung) (KOSIOL, Kalkulatorische Buchhaltung, a. a. O., S. 101 und 224); PRIBILLA, Unternehmerwagnis, a. a. O., S. 25 ff.

4) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 142 f.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 373 f.; MICHAELIS, Preisbildung, L S P Nr. 47, S. 2; PRIBILLA, Kostenrechnung, L S P Nr. 47, S. 2 ff.

deren wesentliche sind[1]:

a) Beständewagnis
b) Fertigungswagnis
c) Mehrkostenwagnis
d) Gewährleistungswagnis
e) Anlagenwagnis
f) Entwicklungswagnis
g) Vertriebswagnis
h) Sonstige Wagnisse

Für diese Einzelwagnisse "können" Wagniskosten angesetzt werden, so bestimmen die LSP[2], wenn diese nicht als betriebsfremd gelten oder von einer Versicherung bzw. durch andere Kostenarten gedeckt werden[3]. Nur wenn keine derartige Möglichkeit besteht, lassen die LSP ebenso wie die ASPR den Ansatz eines Einzelwagnisses im Rahmen der Kosten des öffentlichen Auftrages zu[4].
Im Fall einer zulässigen Selbstversicherung darf ein Betrag nicht überschritten werden, der hinsichtlich der Raten an eine Versicherung hätte gezahlt werden müssen, wenn eine solche Versicherung eingegangen worden wäre[5]. Während sich die LSP über die zulässigen Versicherungen und deren Umfang nicht äußern, gestatten die ASPR nur den Ansatz von Versicherungen, die von den Unternehmen im Rahmen des Geschäfts "normalerweise" unterhalten werden bzw. die vertraglich der Auftragnehmer durch den öffentlichen Auftraggeber einzugehen verpflichtet wurde. Der Geltungsbereich der Versicherungsart muß der üblichen geschäftlichen Praxis entsprechen und die Ver-

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 376 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 47, S. 2 ff.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 48, S. 1 f.

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 374; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 48, S. 2

4) ASPR 15-205.16 (3); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 374

5) ASPR 15-205.16 (a) (2) (iv); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 379

sicherungsraten und -prämien müssen im Vergleich zu dem zu deckenden Wagnis angemessen sein[1].

Im folgenden sind die einzelnen Wagnisarten kurz zu charakterisieren.

Beständewagnis:

Hierunter erfaßt man die "Verluste in den Stoff- und Erzeugnislägern, die durch Schwund, Veraltern, Güteminderung, Preissenkung u. a. m. entstehen"[2]. Der Ansatz eines Einzelwagnisses bei Beständen ist nach den LSP nur zulässig, wenn das Entstehen des Verlustes weder vom Auftragnehmer noch vom Auftraggeber zu verantworten und wenn der Verlust eindeutig nachweisbar ist[3].

Fertigungswagnis:

Unter diese Wagnisart fallen vor allem Arbeits- und Konstruktionsfehler, die zu einem Mehrkostenwagnis führen[4].

Gewährleistungswagnis:

Kundendienst- und Garantiekosten aus der Erfüllung von vom Auftragnehmer vertraglich übernommenen Verpflichtungen gegenüber dem öffentlichen Auftraggeber können als abdeckbares Wagnis angesetzt werden (soweit - das gilt nur im Rahmen der ASPR - dem keine anders lautenden vertraglichen Bestimmungen entgegenstehen)[5]. Das Fertigungs- und Gewährleistungswagnis wird in den ASPR besonders hervorgehoben. Diese Wagnisart sichert auch nach Abschluß des Auftrages bei auftretenden Mängeln eine kostenlose Behebung des Fehlers während einer bestimmten vereinbarten Zeit[6]. Dabei können neben den im Geschäftsverkehr üblichen Garantieklauseln[7] auch auf

---

1) ASPR 15-205.16

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 376; KOSIOL, Kalkulatorische Kostenrechnung, a.a.O., S. 227 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 5

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 377

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 377; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 5

5) ASPR 15-205.38; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 377; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 5

6) ASPR 1-324.1

7) ASPR 1-324.1/.3/.4

die speziellen Belange der öffentlichen militärischen Aufträge abgestellte Garantieklauseln vereinbart werden[1]. Allerdings gestatten die ASPR die Vereinbarung derartiger Garantieklauseln nicht bei Aufträgen auf der Basis von Selbstkostenerstattungspreisen[2].

Bußgelder und Konventionalstrafen sind normalerweise nicht als Kosten im Sinne der preisrechtlichen Vorschriften in den Selbstkosten verrechenbar; ausgenommen ist nach den amerikanischen Bestimmungen nur der Fall, daß die zu Bußbescheiden führenden Handlungen in Erfüllung von Artikeln des Vertrages oder in schriftlichen Anweisungen des Auftraggebers ihren Ursprung haben[3].

Anlagenwagnis:

Hierunter werden nach den LSP Schäden "einmaliger außergewöhnlicher Art" verstanden[4].

Nach den amerikanischen Vorschriften zählen dazu auch Verluste und Schäden an "bundeseigenen Anlagen", welche dem Auftragnehmer zur Durchführung des öffentlichen Auftrages von dem öffentlichen Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden sind. Voraussetzung der Zulässigkeit des Ansatzes dieser Risikokosten ist die Verantwortung des Auftragnehmers für den ordnungsgemäßen Zustand der fremden Anlage. Außerdem dürfen Schäden nicht durch grobe Fahrlässigkeit des Auftragnehmers oder dessen Betriebsangehörige entstanden sein[5].

Entwicklungswagnis:

Kosten fehlgeschlagener Entwicklungen, Forschungen und Versuche sind unter dieser Risikoart zu rubrizieren[6].

---

1) ASPR 1-324.5

2) ASPR 1-324.2 (b)

3) ASPR 15-205.13

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 377; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 6

5) ASPR 15-205.16 (a) (3) (iii)

6) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 377; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 6; s. auch: ABEI § 3 (3), in: PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 24, S. 4

Vertriebswagnis:

Diese Wagnisart dient der Kompensation der Gefahr von Forderungsausfällen und Währungsverlusten bei Geschäften mit ausländischen Kunden[1]. Bei öffentlichen Aufträgen dürfen im Rahmen der LSP keine Wagniskosten für Forderungsausfälle angesetzt werden, da betreffs des öffentlichen Auftraggebers aufgrund seiner unbedingten Zahlungsfähigkeit kein Forderungsrisiko besteht[2]; in der gleichen Richtung äußern sich die ASPR, wenn sie die Berücksichtigung eines Äquivalents für "bad debts" als Kosten für uneinbringliche Forderungen einschließlich anfallende Einzugskosten und Rechtsanwaltskosten nicht zulassen[3]. Desgleichen erfolgen nach den ASPR Entschädigungen (durch den öffentlichen Auftraggeber) zum Schutze des Auftragnehmers für Verbindlichkeiten gegenüber dritten Personen und für andere Verluste und Schäden nur im Rahmen vertraglicher Vereinbarungen[4].

Sonstige Wagnisse:

Unter diesem Sammelposten werden branchenindividuelle Wagnisse erfaßt, die mit der Eigenart der erstellten Produkte und dem anzuwendenden Produktionsverfahren im Zusammenhang stehen (z. B. Transportgefährliche Stoffe)[5].

Für den Fall von Geschäftsunterbrechungsversicherungen und entsprechenden Versicherungsarten untersagen die ASPR die Abdeckung des entgangenen Gewinnes im Rahmen der zulässigen Kosten[6]. Noch weiter geht die Ansicht von BOSSHARDT, der das Risiko der Unterbeschäftigung, das auf Fehldispositionen des Auftragnehmers zurückzuführen ist, nicht durch Wagniskosten abgedeckt wissen will[7]; dies ist aus seinem Grundsatz der streng leistungsgemäßen Kostenverrechnung zu verstehen.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 377; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 6

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 377

3) ASPR 15-205. 2

4) ASPR 15-205. 16 (b)

5) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 142; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 376 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 47, S. 6

6) ASPR 15-205. 16

7) BOSSHARDT, Kostenrechnung, a. a. O., S. 147

Daneben weisen die amerikanischen Vorschriften ausdrücklich darauf hin, daß Verluste und Gewinne aus dem Abgang von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens nicht zu den ansetzbaren Kosten zählen[1]; nach den deutschen Vorschriften sind diese Gewinne bzw. Verluste von Anlagenabgängen - dem gleichen Gedanken der ASPR folgend - als außerordentliche Gewinne bzw. Verluste im Rahmen der Bilanz auszuweisen[2]. In der gleichen Richtung zielt auch die weitere Vorschrift der ASPR, nach der Verluste aus anderen Verträgen mit dem öffentlichen Auftraggeber nicht als Kosten in der Selbstkostenkalkulation zulässig sind[3].

Zur Ermittlung der angemessenen Wagniskosten vertreten die deutschen Vorschriften die Meinung, daß durch die Berücksichtigung "effektiv entstandener Verluste aus Wagnissen"[4] - unter Abzug eventueller Wagnisgewinne[5] - während eines mehrjährigen Zeitabschnittes[6] man bei der Bemessung der Wagniskosten einerseits einen gewissen Ausgleich kurzfristiger Schwankungen erreichen und andererseits durch die Gegenüberstellung der effektiven und kalkulatorischen Wagniskosten einen langfristigen Wagnis-Prozentsatz ermitteln kann, der als angemessen[7] im Rahmen der LSP für die einzelnen Wagnisarten anzusehen sein dürfte. Auf diese Weise wird angestrebt, in etwa eine - der längerfristigen betrieblichen Leistung entsprechende - Verteilung der Wagniskosten vornehmen zu können und zu einem Ausgleich mit den pro Periode in unterschiedlicher Höhe anfallenden Wagnisaufwendungen zu kommen[8].

---

1) ASPR 15-205.32

2) S.: Aktiengesetz 1965 § 157, in: Aktienrechtsreform, hrsg. v. der Dresdner Bank, bearb. v. K.H. Lehmann, Bonn 1969, 2. Aufl., S. 118 f.

3) ASPR 15-205.19

4) LSP Nr. 49, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 374 f.; DIEDERICH, Kostenpreis, a.a.O., S. 146; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 49, S. 1ff.

5) LSP Nr. 49 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 374 f.

6) Die GRK schreiben einen Zeitraum von 5 Jahren vor, der allerdings für die LSP nicht verbindlich ist (DIRKS, GRK, K 266.35; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 375)

7) ASPR 15-205.16 (a) (2) (iv); EBISCH, Preise, a.a.O., S. 374 und S. 379

8) DIEDERICH, Kostenpreis, a.a.O., S. 143 ff.

Da die ASPR wegen der mangelnden Trennung der Finanz- und Betriebsbuchhaltung nur die effektiv anfallenden Wagnisse oder die entsprechenden effektiven Versicherungsraten als Kosten akzeptieren, ist die Ermittlung eines kalkulatorischen Wagnissatzes in der vorher besprochenen Form nach den amerikanischen preisrechtlichen Vorschriften nicht notwendig.

Als nächste Kostenkategorie sei auf die Kosten von Bürgschafts- und Garantieerklärungen eingegangen.
Die ASPR erkennen diese Kostenart uneingeschränkt an[1]. Mit Bürgschaften und Garantien zusammenhängende Einzelfragen regeln die ASPR in einem eigenen Kapitel "Bonds, Insurance, and Indemnification"[2]. Soweit die Bürgschaften und Garantien ebenso wie die Versicherungen branchenüblich sind und in der Höhe und in den Bedingungen im allgemeinen Rahmen liegen, sind die akzeptierten Kosten auch anrechnungsfähig, besonders wenn die Stellung solcher Sicherheiten von dem Auftraggeber selbst ausdrücklich verlangt wird, wie es bei öffentlichen Aufträgen oft der Fall ist.
Die LSP erwähnen diese Kostenart nicht ausdrücklich. Da derartige Bürgschaften und Garantien in der BRD geschäftsüblich und oft auch eine Voraussetzung des Auftragserhalts sind, stellen die mit ihnen verbundenen Aufwendungen zweifellos betriebsnotwendige Kosten dar, die aufgrund dessen auch in der Selbstkostenkalkulation der LSP angesetzt werden können.

---

1) ASPR 15-205.4

2) ASPR Section X

573 Ausbildungs-, Beratungs-, Finanz- und sonstige Kosten

LSP Nr. 34 ist als ein Sammelposten gedacht, in dem auf einzelne Kostenarten eingegangen wird, die wertmäßig nicht so stark wie die anderen - einzeln in LSP III angeführten - Kostenarten ins Gewicht fallen, deren Erörterung aber doch unter dem Gesichtspunkt der Ermittlung der objektiven Selbstkosten notwendig ist; in gleicher Weise regeln auch die ASPR wertmäßig bedeutende und weniger ausschlaggebende Kostenarten nebeneinander im Kapitel XV 2[1].

Kosten des zivilen Schutzes von Industrieanlagen und der über die üblichen Werkschutzkosten hinausgehenden speziellen Aufwendungen eines zusätzlichen militärischen Schutzes, um die Industrieanlagen gegen Feindeinwirkung abzuschirmen - einschließlich der Kosten für Sanitäts- und Feuerwehrkolonnen und deren Ausrüstungen -, sind nach den ASPR in vollem Umfang in den Selbstkosten öffentlicher Aufträge ansetzbar[2].
In den deutschen Vorschriften gibt es auch für diese amerikanische, speziell unter militärischen Gesichtspunkten zu sehende Kostenart kein Pendant. Da aber solche Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der betrieblichen verteidigungswirtschaftlichen Kapazitäten notwendig sind, wäre ihre Verrechnung logischerweise wohl auch im Rahmen der LSP zu rechtfertigen.

---

1) ASPR 15-204 (c); EBISCH, Preise, a. a. O., S. 299; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 1

2) ASPR 15-205. 5 und ASPR 15-205. 28

Derartige Kosten wären unseres Erachtens unter LSP Nr. 34 als eigene Kostenart oder aber unter LSP Nr. 29 als "Anlaufkosten" in der Selbstkostenkalkulation einzusetzen, da es sich um "im Regelfall nicht vorkommende, auf besondere mit dem öffentlichen Auftrag zwangsläufig verbundene Ursachen zurückgehende zusätzliche Kosten" handelt[1].

Ausdrücklich erlaubt werden nach den amerikanischen Vorschriften diejenigen Kosten, welche im Zusammenhang mit den Kontakten von Arbeitgebern zu Arbeitnehmern entstehen, wie z. B. Kosten des Betriebsrates, des Betriebsratsvorsitzenden, der betrieblichen Vertrauensleute, der innerbetrieblichen Werkzeitung, und Kosten ähnlich gelagerter Tätigkeiten innerhalb des Betriebes[2], die in den deutschen Vorschriften unter den "allgemeinen Verwaltungskosten" einzureihen sind.
Da diese Kosten zum größten Teil betriebsnotwendig sind, steht ihrer Berücksichtigung in der Selbstkostenpreiskalkulation gemäß den deutschen preisrechtlichen Vorschriften nichts im Wege. Zweifelhaft könnte unseres Erachtens höchstens die Berechtigung des Kostenansatzes der Aufwendungen für die betriebliche Werkzeitung sein.

Alle Kosten, die im Zusammenhang mit einer Unternehmensgründung entstehen, wie z. B. Handelsregistergebühren, Rechtsanwaltsgebühren, Wirtschaftsprüfergebühren, Brokergebühren, Gründungs- und Organisationskosten in Verbindung mit dem Auf- oder Umbau der Unternehmung sowie die Kosten einer Kapitalerhöhung sind nach den ASPR nicht als Kosten in der Selbstkostenkalkulation verrechenbar[3].
Sonstige Beratungskosten für Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Industrieberater, Rechtsanwälte und ähnliche Kosten können grundsätzlich nach den amerikanischen Vorschriften verrechnet werden[4], wobei allerdings unter

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 29, S. 5 f.

2) ASPR 15-205.18

3) ASPR 15-205.23

4) ASPR 15-205.31 (a) und (d)

Umständen eine periodische Abgrenzung vorzunehmen ist, um eine gleichmäßige Belastung zu erreichen.

Im letzten Fall ist auch nach den deutschen Bestimmungen gemäß LSP Nr. 34 der Ansatz solcher Kosten in angemessenem Umfang gestattet[1], ausgenommen sind hiervon nur die Pflichtprüfungsgebühren der Aktiengesellschaften für den Wirtschaftsprüfer. Man argumentiert dabei unseres Erachtens zu recht, daß es als ungerecht anzusehen sei, wenn ein größeres Unternehmen, das für derartige Beratungsfragen eigene Angestellte hat, diese Personalkosten als Kosten verrechnen kann, während ein anderes Unternehmen, das für gleich gelagerte Aufgaben betriebsfremde Berater in Anspruch nimmt, dazu nicht berechtigt wäre[2].

Alle anderen Pflichtgebühren und Pflichtbeiträge[3] (z. B. Gemeindliche Nutzungsgebühren, Verwaltungsgebühren, Öffentlich-rechtliche Beiträge, Pflichtprüfungsgebühren des Wirtschaftsprüfers einer Aktiengesellschaft[4]), welche unter LSP Nr. 32 fallen und - soweit sie betriebsnotwendig und "nicht auf gesetzlichen Verpflichtungen beruhende Beiträge oder Zuwendungen an Vereinigungen und Körperschaften"[5] sind - stellen zulässige Kosten dar[6].

Generell lassen die LSP zwar den Ansatz von Beratungskosten zu[7], ob allerdings auch für den Gründungsfall einer Unternehmung, ist nicht zu beantworten. Immerhin stellt PRIBILLA fest, daß Beratungskosten "bei der Gestaltung des Rechnungswesens nach den Erfordernissen der LSP"[8]

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 303 f.

2) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 5 f.

3) Zum Begriff der Gebühren und Beiträge, s.: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 32, S. 1 ff.; BURHENNE, Werner, Über den Kostencharakter von Steuern, Gebühren und Beiträgen, in: ZfB 1954, 24. Jg., S. 350-362, hier: S. 360 ff.

4) S. hierzu: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 295 f.

5) LSP Nr. 32 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 295; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 32, S. 4; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 32, S. 3

6) Sozialversicherungsbeiträge werden demgegenüber unter LSP Nr. 25 erfaßt

7) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 303; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 5 f.

8) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 6

ansetzbar sind - dies sind aber im Sinne der ASPR Organisationskosten in Verbindung mit dem Umbau der Unternehmung, die nicht zugelassen sind.

Desgleichen stellen die Kosten von Fremdkapitel wie Fremdkapitalzinsen, Schuldverschreibungsraten, Kosten der Finanzierung und Refinanzierung, gesetzlich festgelegte Gebühren und Fachberatungsgebühren im Zusammenhang mit der Ausgabe von Prospekten, der Vorbereitung und Ausgabe der Aktienpapiere und weitere entsprechende Kosten gemäß den amerikanischen Bestimmungen keine Kosten dar[1]. Ausgenommen sind hiervon nur die Zinsen, die durch Steuerbehörden des Bundes und der Einzelstaaten der USA im Zusammenhang mit Steuerzahlungen erhoben werden[2].
In der gleichen Richtung wie die ASPR äußern sich zum Kostencharakter der Finanzierungskosten auch die deutschen LSP-Kommentare[3]. Ausgenommen sind hiervon nur die "Kosten des Zahlungsverkehrs" wie Ausgaben für Vordrucke, Gebühren des Bankverkehrs und dergleichen mehr[4]; ebenso möchte PRIBILLA 50 % der Kreditbereitstellungsgebühr als eine "Vergütung für die Bereitstellung der banktechnischen Einrichtungen des Zahlungsverkehrs" als Kosten im Sinne der LSP anerkannt sehen[5]. EBISCH erwähnt als Kosten des Zahlungsverkehrs auch "Avalprovisionen für vom Auftraggeber verlangte Vertragserfüllungsbürgschaften und für Zwischenzahlungen auf bereits erbrachte Leistungen"[6].

Demgegenüber werden nach den amerikanischen Vorschriften die sich wiederholenden Kosten der Registrierung und Übertragung von Besitzwechseln und Wertpapieren, die vom Auftragnehmer ausgegeben wurden, sowie Kosten der Hauptversammlung, der Vorbereitung und Vorlage der angeforderten

---

1) ASPR 15-205.17

2) ASPR 15-205.41 (c)

3) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 303; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 34, S. 4; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 5

4) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 5

5) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 5

6) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 303

Unterlagen und Formulare für steuerliche Zwecke und für sonstige gesetzgebende Körperschaften zugelassen, wenn sie sich in einem angemessenen Rahmen bewegen[1].
Die mit der jährlichen Hauptversammlung und deren Vorbereitung anfallenden Kosten sind zwingend betriebsnotwendig, da ohne eine jährliche Rechnungslegung das weitere Bestehen einer Unternehmung gefährdet ist. Aufgrund dessen steht der Berücksichtigung solcher Kosten in den Selbstkosten der öffentlichen Aufträge nichts entgegen, obgleich diese Kostenart in den LSP nicht ausdrücklich aufgeführt wird.

Eine gesondert in den amerikanischen Vorschriften angeführte Kostengruppe sind die Kosten der Ausbildung und Weiterbildung von Betriebsangehörigen einschließlich der Kosten des Lehrmaterials, der Lehrstätten und der Lehrenden incl. eventueller Reisekosten[2].
Das gleiche gilt auch für die Kosten des laufenden Bezugs von Fachperiodica[3] und der Mitgliedschaft in entsprechenden Fachorganisationen[4].
Für die oben angeführten Kostenarten der ASPR gibt es keine explizite Pendants in den LSP. Diese Kosten fallen unter den Begriff der allgemeinen Verwaltungskosten; ihre Zulässigkeit hängt von der betrieblichen Notwendigkeit der Aus- und Weiterbildung und des Kontaktes zu Fachkreisen ab.

Kommen wir zur Frage der Anerkennung der Transportkosten wie Frachten, Rollgeld, Verpackung, Porto und ähnlicher Aufwendungen in bezug auf eingekaufte Güter, Güter im Produktionsprozeß und Fertigprodukte. Sie schließen Standgelder, Kosten des Gleisanschlusses, Kranbenutzungsgebühren sowie

---

1) ASPR 15-205.24
2) ASPR 15-205.44
3) ASPR 15-205.33 (b)
4) ASPR 15-205.33 (a)

Hafenliegegebühren und Behälterleihgebühren ein[1]. Alle diese Kostenarten sind sowohl nach den amerikanischen als auch nach den deutschen preisrechtlichen Vorschriften verrechenbar. Soweit sie nicht direkt den einzelnen Aufträgen zugerechnet werden können, besteht auch die Möglichkeit, sie bei Beschaffungen als Anteil des Einstandspreises[2] bzw. beim Absatz der Produkte als Anteil der Versandkosten[3] zu verrechnen.

Gesondert werden die Reisekosten für Betriebsangehörige erfaßt. Nach den LSP werden sie, soweit angemessen, anerkannt[4].
Auch nach den amerikanischen Bestimmungen werden Reisekosten prinzipiell als zulässig im Rahmen der Selbstkostenkalkulation angesehen. Einschränkungen bestehen hier nur für die Kosten von Flugreisen[5].

Als letztes führen die LSP noch eine Sammelkostenart "Bürokosten" an, die in den ASPR nicht bekannt ist[6]. Dabei handelt es sich im wesentlichen um typische Bürokosten wie Papiermaterial, Schreibutensilien und dergleichen. MICHAELIS rechnet hierzu neben den Beratungs- auch die Kosten des Nachrichtenverkehrs, während PRIBILLA die letzteren als Untergruppe der Transportkosten ansieht[7].

---

1) ASPR 15-205.45; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 302 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 24, S. 4; s. auch: ASPR Kapitel XIX "Transportation", in dem alle mit dem Transport von Gütern zusammenhängenden Fragen wie Frachtweg, Frachtübergabe, Frachtkonditionen, Verpackungsvorschriften und sonstige spezielle Bedingungen behandelt werden.

2) LSP Nr. 18 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 231; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 4

3) LSP Nr. 36, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 308; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 4

4) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 4

5) ASPR 15-205.46, s. auch den an dieser Stelle angegebenen Katalog von Voraussetzungen, unter denen Flugreisen nach den ASPR-Vorschriften verrechenbar sind.

6) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 34, S. 2; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 4

7) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 34, S. 2; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 4

574 Sondereinzelkosten des Vertriebs

Ein viel diskutiertes Problem stellt die Frage der Richtigkeit der Regelung von LSP Nr. 35 betreffs der "Vertreterprovisionen" dar[1].
Die Abgeltung der Vertretertätigkeit erfolgt meist dergestalt, daß neben einer auf Basis der Werte der getätigten Abschlüsse errechneten Provision ein Fixum als Mindestverdienst und Reisekostenzuschuß gezahlt wird. Die Höhe der Vertreterprovision ist von Branche zu Branche unterschiedlich. Sie muß bei öffentlichen Aufträgen angemessen sein im Vergleich zur Leistung des Handelsvertreters im Rahmen des öffentlichen Auftrages und kann gemäß LSP Nr. 35 (2) in der Höhe begrenzt werden[2]. Die Provision ist jedem Auftrag individuell als Sonderkosten zuzurechnen[3].

Während auf Seiten des öffentlichen Auftraggebers in der BRD zunächst die Anrechnung von Vertreterprovisionen durch das Bundesverteidigungsministerium mit der Begründung abgelehnt wurde, daß der öffentliche (militärische) Bedarf ein spezifischer sei, der einen Einsatz von Handelsvertretern erübrige[4], wandten die privaten Auftragnehmer mit dem Hinweis auf die volkswirtschaftliche Funktion des Handelsvertreters und seine Bedeutung

---

1) LSP Nr. 35, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 305; zur rechtlichen Stellung des Vertreterprovision beziehenden Handelsvertreters und zu seinem Aufgabenbereich, s.: HGB §§ 84-92 c, in: BAUBACH-DUDEN, Handelsgesetzbuch, Mit Nebengesetzen ohne Seerecht, München, Berlin 1960, 15. Aufl., S. 205-272

2) LSP Nr. 35 (2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 305

3) LSP Nr. 35 (3), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 305

4) Mit der gleichen Argumentation wurde von Seiten der militärischen Behörden auch die Anerkennung von Werbungskosten abgelehnt (s. hierzu: S. 168 ff.)

für die wirtschaftliche Entwicklung und Sicherung der Existenz des Unternehmens ein, daß eine derartige rein fiskalische Betrachtungsweise nicht gerechtfertigt sei[1]. Sofern sich ein Unternehmen üblicherweise eines Handelsvertreters bedient, um seinen zukünftigen Absatz zu sichern, muß es ihm auch gestattet sein, jeden Auftrag - unabhängig vom Auftraggeber - anteilig im Rahmen der Gemeinkosten mit entsprechenden Vertriebskosten zu belasten. Dabei darf es auch nicht von Bedeutung sein, ob sich der Auftraggeber über einen Handelsvertreter oder direkt mit einem Unternehmen in Verbindung setzt. Der Erfolg dieses Einwandes war, daß heute Vertreterprovisionen auch bei militärischen Aufträgen als Kosten im Sinne der LSP zugelassen werden, wenn dazu drei Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Die Provision muß an einen Handelsvertreter gezahlt werden, der gewerbsmäßig - nicht nur gelegentlich - Geschäfte vermittelt oder im Namen der vertretenen Firma abschließt[2]. Hierbei kommt es primär auf die Funktion und nicht auf die Berufsbezeichnung des Handelsvertreters als solchen an[3]. Strittig ist heute noch, inwieweit nebenberufliche Handelsvertreter unter die oben angegebene Regelung fallen.

b) Als zweite Prämisse muß eine Mitarbeit des Handelsvertreters bei der Vorbereitung, dem Abschluß und der Abwicklung des öffentlichen Auftrags vorliegen, wobei die Mitarbeit des Handelsvertreters "notwendig" sein

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 307 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 35, S. 1 f. und S. 4 ff.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 35, S. 3

3) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 35, S. 3 f.

muß[1]. MICHAELIS interpretiert die Forderung nach der Betriebsnotwendigkeit dahingehend, daß sie dann anzunehmen sei, wenn der Einsatz des Handelsvertreters dem Geschäftsabschluß förderlich oder im Rahmen der normalen Vertriebsorganisation des Auftragnehmers üblich war. MICHAELIS empfiehlt[2], bei der Beurteilung der Frage der Betriebsnotwendigkeit keinen zu engen Maßstab anzulegen[3].

c) Zur Forderung der Angemessenheit der Provision vertritt MICHAELIS den Standpunkt, daß der Handelsvertreter entsprechend seiner Mitwirkung als Kostenfaktor im Auftrag zu berücksichtigen sei; je nach den Umständen können Abschläge von der vollen Provision vorgenommen werden. In jedem Fall ist jedoch ein Teil der Provision anzuerkennen, wobei die allgemeinen Absatzverhältnisse der Unternehmung mit in Betracht gezogen werden müssen[4].

Die ASPR stellen ebenfalls von vorneherein in der Betrachtung der Frage der Vertreterprovision auf die spezielle Situation öffentlicher Aufträge des amerikanischen Verteidigungsministeriums ab. Kosten der Verkaufsförderung, der Verhandlungen, der Verbindungen zu Regierungsvertretern und die entsprechenden Personalkosten des Auftragnehmers einschließlich der in diesem Rahmen anfallenden Vertreterprovisionen werden nach den amerikanischen Vorschriften unter dem Begriff der selling costs erfaßt[5]. Diese Kostenart ist insoweit zugelassen, als sie angemessen ist und den öffentlichen Aufträgen verursachungsgerecht zugerechnet werden kann. Entschädigungen

---

1) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 35, S. 3 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 35, S. 3 f.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 35, S. 3 f.

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 306

4) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 35, S. 4 f.

5) ASPR 15-205.37

für Handelsvertreter, Handelsvertretungen und Verkaufsbüros werden bis zu dem Betrag als Kosten anerkannt, wie die Handelsvertreter und die Vertreterbüros von dem Auftragnehmer mit der Absicht der Sicherung des künftigen Absatzes unterhalten werden[1]. Die in Rechnung zu stellenden Vergütungen für die Vertreterbüros und für die Handelsvertreter müssen in einem angemessenen Verhältnis zur Leistung stehen, mit welcher die Vertretung oder die Vertreter mit zur Auftragsausführung beigetragen haben. Hierbei sind die allgemein üblichen Verrechnungssätze zu berücksichtigen, die im privaten Geschäftsbereich üblich sind[2].

Inzwischen hat die von der ASPR und von MICHAELIS vertretene Auffassung sich ebenfalls in der BRD auf Seiten des öffentlichen militärischen Auftraggebers durchgesetzt, wenn auch die nach den ASPR anerkennte Höhe der Verrechnung von Provisionen nach den LSP nicht gestattet ist. Unseres Erachtens sollte die Vertreterprovision jedoch in voller anteiliger Höhe auf öffentliche ebenso wie auf private Aufträge verrechnet werden können, da die Kosten des Handelsvertreters und der Verkaufsagenturen langfristig konstant bleiben, auch wenn sie bei der Hereinnahme des jeweiligen Auftrags unterschiedlich stark mitwirken.

Versand- und Verpackungskosten[3] zählen neben den Vertreterprovisionen zu den wenigen Kostenarten im Vertriebsbereich - die überwiegend variabel - nach den LSP ebenso wie nach den amerikanischen Vorschriften gesondert auszuweisen sind[4].

---

1) ASPR 1-505.4

2) ASPR 1-505.4 (a) / (e)

3) ASPR 15-205.45; LSP Nr. 36, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 308

4) Als Beispiel führen die LSP Verpackungskosten, Versandfrachten, Rollgelder, Transportversicherung an (LSP Nr. 36, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 308, der zugleich auf Abgrenzungsprobleme im Zusammenhang mit LSP Nr. 34 verweist)

In den USA ist zwischen den Kosten der Verpackung (packaging) und den Kosten der Wareneinhüllung (packing) zu unterscheiden[1], da letztere nicht zu den Vertriebs- sondern zu den Fertigungskosten zählen.
Die Versand- und Verpackungskosten werden, da sie zum großen Teil variable Kosten darstellen, nach Möglichkeit als Sondereinzelkosten des Vertriebs verrechnet[2].

Werbungskosten können in zweifacher Hinsicht entstehen:

a) Kosten der allgemeinen Werbung
   1. für die Unternehmung als Ganzes
   2. für einzelne Artikel und Artikelgruppen
b) Kosten der (An-)Werbung von Arbeitskräften.

In allen Fällen handelt es sich um Werbungskosten für Werbemedien und um zusätzliche hiermit zusammenhängende Verwaltungskosten[3].
Während die LSP grundsätzlich den Kostencharakter von Werbunskosten (und von Repräsentationskosten) anerkennen - was zweifellos richtig ist, da sie im System der Marktwirtschaft der langfristigen Sicherung der Existenz

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 309; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 36, S. 1, der im Fall der Wareneinhüllung von "Hüllkosten" spricht.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 36, S. 2

3) ASPR 15-205.1; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 302

des Unternehmens und kurzfristig der Steigerung des privaten Absatzes dienen - , gestatten die ASPR generell deren Ansatz nicht; ausgenommen sind von dieser Regelung nur die angemessenen Kosten der Werbung von Arbeitskräften im Zusammenhang mit der Durchführung eines (öffentlichen) Auftrages, wenn diese Arbeitskräfte speziell für diesen Auftrag benötigt werden[1]. Daß die ASPR, von dem angegebenen Sonderfall abgesehen, keine Werbunskosten zulassen, steht im Widerspruch zu der allgemeinen Grundhaltung der ASPR, in keiner Weise für die öffentlichen Aufträge einen Sonderstatus zu schaffen und die Verrechnung aller Kosten - soweit angemessen - zu akzeptieren, die auch bei normalen privaten Aufträgen als gerechtfertigt angesehen werden können. Hinsichtlich der Frage nach dem Grund der Sonderregelung muß man allerdings beachten, daß es sich bei den ASPR um Vorschriften des amerikanischen Verteidigungsministeriums handelt, die nur für den militärischen Bereich Gültigkeit haben; hierbei vertritt das DOD die Meinung, daß bei militärischen Aufträgen keinerlei Werbungskosten irgendwelcher Art notwendig seien (um den Kunden DOD als Auftraggeber zu gewinnen), da das DOD von sich aus an die privaten Firmen herantritt und sie zur Angebotsabgabe für die Produktion von Militärgütern auffordert bzw. entsprechende Aufträge direkt an einzelne Privatunternehmen vergibt[2].

Bemerkenswerterweise enthielten die früheren LSÖ in Nr. 27 eine der ASPR entsprechende Regelung, wenn sie zu den zugehörigen Kostenarten auch "Sonstige Verwaltungs- und Vertriebskosten, mit Ausnahme von Repräsentations- und Werbekosten" zählten[3].
Im Zeitpunkt der Schaffung der LSP erkannte man die grundsätzliche Unerläßlichkeit von Werbungskosten für die Aufrechterhaltung der Existenz der Unternehmung im Rahmen der freien Marktwirtschaft an. PRIBILLA begründet dies durch den Gedanken, daß die Werbung eine Auslastung und Kontinuität der Produktion fördert und die dabei mögliche Kostendegression letztlich

---

1) ASPR 15-205.1 (b)

2) ASPR 15-205.1; s. zu diesem Problem auch: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 3 f.

3) LSÖ Nr. 27, in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a.a.O., S. 71 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 3 f.

auch dem öffentlichen Auftraggeber durch mögliche günstigere Preise zugute kommt[1].

Daneben kennen die ASPR unter dem Begriff der Werbunskosten auch die Kosten der Anwerbung neuer Arbeitskräfte, die ebenfalls nach den LSP als Kosten anerkannt werden, da sie dem Unternehmen als Ganzes zugute kommen und betriebsnotwendig sind, um den für die Durchführung der Produktion notwendigen Arbeitskräftebedarf zu decken[2].

Die Kosten abgegebener erfolgreicher und nicht-erfolgreicher Angebote können nach den amerikanischen Vorschriften als zulässige Kostenart innerhalb der Gemeinkosten mit verrechnet werden[3]. Die bei der Angebotsabgabe anfallenden Kosten des Projektes werden, wenn es sich um wertmäßig umfangreichere Aufträge handelt, gesondert gesammelt und bei Auftragserteilung dem Objekt direkt (als "vorvertragliche Kosten"[4]) angelastet. Aber nur wenn der Projektumfang, die Komplexität und die Planungsdauer größere Kosten verursachen, ist eine derartige Einzelaufschreibung der anfallenden Kosten gerechtfertigt; im anderen Fall ist eine Verrechnung dieser Kosten als Allgemeine Verwaltungskosten vorzunehmen.

Obgleich die LSP auf diese Kostenart nicht im einzelnen eingehen, gestatten sie zweifellos deren Ansatz, da die Angebotsabgabekosten als betriebsnotwendige Aufwendungen der Auftragsbeschaffung eine erhebliche Bedeutung haben und oft die als Kosten anerkannten Werbekosten eines Produktes überschreiten[5].

---

1) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 34, S. 3 f.

2) ASPR 15-205.33 (a) (Recruitment Costs), von denen die Werbekosten (für Werbemedien jeglicher Art) zu unterscheiden sind, durch die Arbeitskräfte speziell für die Abwicklung eines öffentlichen Auftrages gesucht werden, s. hierzu: ASPR 15-205.1 (Advertising Costs); zu den Recruitment Costs zählen - nach den ASPR - z.B. Kosten der Werbung von Arbeitskräften, Betriebskosten eines Arbeitsbüros, Testprogramme bei Einstellung von Arbeitskräften, Reisekosten von mit der Werbung von Arbeitskräften beauftragten Betriebsangehörigen, Umzugskosten neuer Angehöriger der Unternehmung, soweit sie sich in einem angemessenen Rahmen halten; s. auch: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 251

3) ASPR 15-205.30

4) ASPR 15-205.30; s. auch: ASPR 15-205.35 (g)

5) EBISCH, Preise, a.a.O., S.273

58 Grundsätze der Kostenartenerfassung nach LSP und ASPR

581 Angemessenheit und Zulässigkeit von Kostenarten

Nach der Darlegung der zulässigen Kostenarten, der Gemeinkostenzuschlagsätze und des zulässigen Kalkulationsverfahrens ist auf die Bedingungen der Zulässigkeit und der Angemessenheit der Kosten einzugehen.

Die Zulässigkeit der Kosten nach Art und Höhe gemäß den Vorschriften der LSP richtet sich (in Übereinstimmung mit dem wertmäßigen Kostenbegriff) nach der "Betriebsnotwendigkeit" der einzelnen Kostenarten.
Die ASPR legen die Voraussetzungen der Zulässigkeit der Kostenarten eindeutig fest, wenn sie definieren: "Factors to be considered in determining the allowability of individual items of cost include (i) reasonableness, (ii) allocability, (iii) application of those generally accepted accounting principles and practices appropriate to the particular circumstances, and (iv) any limitations or exclusions set forth in this Part 2, or otherwise included in the contract as to types or amounts of cost items."[1)]

582 Die Wirtschaftlichkeit der Kostenarten

Die Erfüllung der Forderung nach Angemessenheit der Kosten hängt mit ab von der Einhaltung der Bedingung der "Wirtschaftlichkeit" der Kosten.

---

1) ASPR 15-201.2

Nach LSP Nr. 4 (2) dürfen nur die bei "wirtschaftlicher Betriebsführung" entstehenden Kosten im Rahmen der Selbstkostenkalkulation in Ansatz gebracht werden[1]. Zu der Vorschrift von LSP Nr. 4 (2) ergänzt MICHAELIS noch, daß dieser Paragraph "nicht etwa eine wirtschaftlich moralische Erklärung (ist) sondern 'eine materielle Preisvorschrift' (Hervorhebung von MICHAELIS), die alle übrigen materiellen Kostenvorschriften der Leitsätze überdeckt"[2].

Die Verpflichtung, nicht mehr als die unter wirtschaftlicher Betriebsführung angemessenen Kosten[3][4] zu verrechnen, ist jedoch u.E. isoliert betrachtet eine wenig wirksame Forderung. In diesem Zusammenhang ist aber die grundsätzliche Bestimmung des Festpreisvorranges und das damit auf Seiten des Auftragnehmers liegende Risiko der Kostenwirtschaftlichkeit mit in Betracht zu ziehen, die zweifellos einen stärkeren Einfluß hinsichtlich einer Wirtschaftlichkeit der Kosten bedeutet.

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 173 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP, Einführung, S. 18 f., sowie LSP Nr. 4, S. 7 ff. und die dortige ausführliche Diskussion des Begriffes der wirtschaftlichen Kosten.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP, Einführung, S. 19, sowie LSP Nr. 4, S. 7, LSP Nr. 7, S. 2 f., LSP Nr. 23, S. 1 f., LSP Nr. 25, S. 10 ff., LSP Nr. 36, S. 1 f., LSP Nr. 37, S. 3 f, LSP Nr. 38, S. 5 f., LSP Nr. 44, S. 6 f., LSP Nr. 47, S. 2 ff.

3) Der Begriff der "angemessenen Kosten" wird ebensowenig wie derjenige der "wirtschaftlichen Betriebsführung" in der VPöA/LSP definiert (MICHAELIS, Preisbildung, VPöA § 5, S. 21; PRIBILLA, Kostenrechnung, VPöA § 5, S. 8); "Der Begriff der angemessenen Kosten ... ist ein rein betriebswirtschaftlicher und besagt, daß die bei der Leistungserstellung des Auftragnehmers entstandenen Kosten nach objektiven, sich aus den Betriebsverhältnissen des leistenden Betriebes ergebenden Merkmalen als wirtschaftlich im Sinne einer normalen Betriebsführung anzusprechen sein müssen" (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 9); s. auch: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 90

4) Die Forderung nach angemessenen Kosten im Rahmen der LSP hat man in Anlehnung an die Baupreisverordnung und den dort enthaltenen (volks- und finanzwirtschaftlichen) Grundsatz der sparsamen Wirtschaftsführung übernommen (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 8); an der angeführten Stelle wird definiert: "Angemessene Kosten sind Kosten, die nach Art-, Mengen- und Wertansatz unter Berücksichtigung der anwendbaren technischen und wirtschaftlichen Arbeitsverfahren, der Standortbedingungen und des Beschäftigungsgrades billigerweise als objektiv für die Leistungserstellung notwendige Kosten anzusehen sind" (DAUB-NASCHOLD

Mit dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Betriebsführung des Auftragnehmers ist in der BRD auch der Begriff der angemessenen Kosten abgegrenzt; liegt eine normale Betriebsführung vor[1], so sind die Kosten "wirtschaftlich" und zugleich "angemessen" im Sinne der LSP, es sei denn, daß diese Kostenansätze die gesetzlichen Höchstgrenzen, wie sie durch die Höchstpreisvorschriften der VPöA § 5 gegeben sind, überschreiten[2]. Dabei kann durchaus die Höhe der angemessenen Kosten von Unternehmen zu Unternehmen in Abhängigkeit von der jeweiligen Kostenstruktur - absolut gesehen - unterschiedlich sein[3].

Fortsetzung Fußnote 4), S. 182:
Baupreisrecht und Baupreisbildung, zit. nach: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 9 f.); GUTENBERG, Leistungsbewertung, a. a. O., S. 113 f.

1) Dabei darf nicht von einem technisch voll durchrationalisierten Idealbetrieb sondern es muß von einem technisch normal ausgestatteten und guten Betrieb ausgegangen werden; aus diesem Grund sprechen die LSP (ausgenommen LSP Nr. 37 und LSP Nr. 44) nicht von den "betriebsnotwendigen" sondern von den "betriebsbedingten" Kosten, was als ein Begriff mit weiter gesteckten Grenzen anzusehen ist (MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 4, S. 9)

2) Nach § 5 (4) der VPöA sind als Preisobergrenze die angemessenen Kosten der LSP - nicht die betriebsindividuellen angemessenen Kosten, die höher liegen können - anzusetzen (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 96; PRIBILLA, Kostenrechnung, VPöA § 5, S. 13 f.); bei dieser Forderung nach einem einheitlichen Preis, die der Einheitspreisforderung der LSÖ angelehnt ist, soll der marktwirtschaftliche Gedanke gegenüber dem Kostenpreis gefördert werden (PRIBILLA, Kostenrechnung, VPöA § 5, S. 12); zugleich zeigt sich in der Forderung nach dem einheitlichen Preis beim Vorliegen gleicher Liefermenge, Lieferzeit und Lieferbedingungen der alte Grundsatz der VOL/VOB, gleichen Preis für gleiche Leistung zu zahlen; allerdings wird dieser Grundsatz und die Vorschrift durch das Faktum gemildert, daß es sich nur um eine "Soll-Vorschrift" handelt (MICHAELIS, Preisbildung, VPöA § 5, S. 21; PRIBILLA, Kostenrechnung, VPöA § 5, S. 11); faktisch läuft dies darauf hinaus, daß im allgemeinen die individuell betriebswirtschaftlich angemessenen Kosten auch im Sinne der LSP "angemessen" sind.

3) MICHAELIS, Preisbildung, VPöA § 5, S. 21; s. auch: WELTER, Der Staat, a. a. O., S. 236 f.

Hierbei darf man nicht übersehen, daß ein nach den preisrechtlichen Vorschriften ermittelter Selbstkostenpreis oft auch über dem von dem Markt akzeptierten Marktpreis liegen kann, der aber aufgrund der Angemessenheit der entstandenen Kosten gemäß den preisrechtlichen Vorschriften von dem öffentlichen Auftraggeber anerkennt werden muß[1].

Die amerikanischen Vorschriften, deren oberstes Ziel gleichfalls eine möglichst sparsame und wirtschaftliche Auftragsdurchführung ist[2], haben die Wirtschaftlichkeitsbestimmung in die grundsätzliche Forderung der ASPR gekleidet, wonach stets derjenige Vertragstyp vereinbart werden sollte, der anwendbar und dem Festpreis möglichst nahe ist. Auf diese Weise wird das Kostenrisiko möglichst weitgehend dem Auftragnehmer auferlegt. Zur Ermittlung dieses individuellen Kostenrisikos eines Auftragnehmers hat das DOD das CWAS-Verfahren entwickelt, dessen Anwendung allerdings für den Auftragnehmer fakultativ ist[3]. Die Heranziehung des adäquaten Vertragstyps ist eine notwendige Voraussetzung der Wirtschaftlichkeit der Kosten im Sinne der ASPR.

Den Begriff "Reasonableness", der dem deutschen Begriff der "Angemessenheit" entspricht, definieren die ASPR wie folgt: "A cost is reasonable if, in its nature or amount, it does not exceed that which would be incurred by an ordinarily prudent person in the conduct of competitive business ... What is reasonable depends upon a variety of considerations and circumstances involving both the nature and amount of the cost in question."[4]

---

1) WELTER, Der Staat, a.a.O., S. 239 f.

2) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 2 f.

3) ASPR 15-201.3 (b) (3) und ASPR 3-1000 ff. "Contractor's Weighted Average Share in Cost Risk (CWAS)"

4) ASPR 15-201.3 (a)

Dabei sind verschiedene Faktoren zu beachten[1].

Ein Vorschlag zur Kontrolle der Kostenwirtschaftlichkeit - nach PRIBILLA - zielt darauf ab, die branchendurchschnittliche Wirtschaftlichkeit aller Unternehmen als Wirtschaftlichkeitsmaßstab für das einzelne Unternehmen zu verwenden. Dieses Verfahren führt jedoch unter Umständen zu anfechtbaren Ergebnissen, wenn die Mehrzahl oder alle Unternehmen einer Branche mehr oder weniger unwirtschaftlich arbeiten, so daß dadurch zwangsläufig auch der Branchendurchschnitt der Wirtschaftlichkeit entsprechend niedriger ist. Hieraus läßt sich die Fragwürdigkeit dieser Methode ablesen. Der einzige uns angemessen und wirkungsvoll erscheinende Weg ist eine periodische Kostenkontrolle in den einzelnen Unternehmen, z. B. auf Basis der Plankostenrechnung, die nach den LSP gleichfalls zulässig ist.
Die ASPR, welche grundsätzlich jedes Kostenrechnungsverfahren zulassen, das mit den "generally accepted accounting principles" in Einklang steht, lehnen solche Durchschnittsbildungen als nicht dem Ziel der Steigerung der Wirtschaftlichkeit dienend ab[2]. Stattdessen versucht der amerikanische Gesetz-

---

1) Für den Fall der Produktionsdurchführung spricht SCHERER von einem "multidimensionalen" Einflußprozeß, wobei er drei wesentliche Einflußfaktoren anführt:
1) Qualität,
2) Zeitpunkt der Verfügbarkeit oder Einsatzfähigkeit der Güter,
3) Kosten;
unter "Qualität" versteht SCHERER einerseits die Einhaltung der technischen Leistungsbedingungen und andererseits die Zuverlässigkeit der Güter im Einsatz (SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 3 und S. 94 ff.); wegen der leichteren Durchführbarkeit wird zur Erzielung einer größeren Wirtschaftlichkeit der Kosten meistens mehr auf eine Steigerung der Qualität und eine Senkung der Lieferzeit (bzw. Entwicklungszeit) als auf eine unmittelbare Senkung der Kosten hingearbeitet (SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 32 und S. 36)

2) ASPR 3-808.1 (c)

geber durch ein differenziertes System von Vertragstypen und die Forderung, jeweils den dem Selbstkostenfestpreis möglichst nahe gelegenen Vertragstyp zu vereinbaren, dem Auftragnehmer im Sinne des marktwirtschaftlichen Wettbewerbsgedankens stets einen möglichst großen Anteil des wirtschaftlichen und Kosten-Risikos aufzuerlegen. Der Gesetzgeber ermuntert den Auftragnehmer zur Übernahme des Risikos durch die Gewährung von zusätzlichen Gewinnanteilen in Abhängigkeit vom Grad des Kostenrisikos des Auftragnehmers, von dem richtigen Gedanken ausgehend, daß niemand besser als der Auftragnehmer selbst seine Kosten kontrollieren und demzufolge kostenwirtschaftlich produzieren kann. Dies entspricht grundsätzlich dem Vorrang des Marktpreises gemäß den ASPR-Vorschriften.

Bestes Mittel gegen den Mangel des Selbstkostenerstattungspreises ist nach DIEDERICH die Preisprüfung[1] gemäß VPöA § 9 durch hervorragende Kostenfachleute und Ingenieure. Das Problem der Preisprüfung liegt aber darin, daß sie nicht nur eine kostspielige und zeitraubende Tätigkeit ist[2], weil sich eine wirksame Prüfung praktisch auf die gesamte Unternehmung ausdehnen muß[3], sondern weil sie noch den weiteren Nachteil hat, daß keine noch so umfangreiche Preis- und Kostenprüfung die geforderte Kostenwirtschaftlichkeit in dem Maße sichern kann, wie es dem Auftragnehmer bei voller Einsatzbereitschaft möglich ist, wenn er durch angemessene Leistungsanreize hierzu angeregt wird[4]. Es ist deshalb verständlich, daß die amerikanischen Vorschriften im Prinzip die Preis- und Kostenprüfung als Mittel der Kostenkontrolle ablehnen[5] und auf dem Wege des Gewinnanreizes den Auftragnehmer zu größerer Wirtschaftlichkeit anregen wollen.

---

1) DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 200 ff.

2) WELTER, Der Staat, a. a. O., S. 243, der von einem "zeitraubenden Stochern im Nebel" ohne wesentlichen Erfolg spricht.

3) ASPR 3-1001 (a); DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 42 ff.; GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 164 f.

4) So weist DIEDERICH darauf hin, daß während des zweiten Weltkrieges in Deutschland trotz der scharfen Handhabung und Prüfung im Rahmen der LSÖ Übergewinne bis zu 5, 3 % des Umsatzes neben den offiziell zugebilligten Gewinnen verdient wurden, allerdings inklusive der Leistungsgewinne bei Selbstkostenfestpreisen (DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 36 ff.); GUTENBERG, Leistungsbewertung, a. a. O., S. 314

5) ASPR 3-809 (b) (1); ASPR 3-801.3 (b) (3)/(4); s. ebenso: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 373 ff.

583 Exkurs: Contractor's Weighted Average Share in Cost Risk (CWAS)

Mit dem Verfahren "Contractor's Weighted Average Share in Cost Risk (CWAS)"[1], dessen Anwendung allerdings den Auftragnehmern freigestellt ist[2], will man in Form eines Risikofaktors den individuellen Risikograd des Auftragnehmers bei einer bestimmten Auftragszusammensetzung unter Berücksichtigung des Anteils der privaten und öffentlichen Aufträge ermitteln. Innerhalb des Anteils der öffentlichen Aufträge ist zudem nach dem einzelnen Vertragstyp zu unterscheiden, da jeweils ein unterschiedlicher individueller Kostenrisikofaktor mit einem Vertragstyp verbunden ist. Je höher das Kostenrisiko des Auftragnehmers und je geringer entsprechend dasjenige des (öffentlichen) Auftraggebers ist, um so stärker ist auf Seiten des Auftragnehmers der Antrieb zu einer wirtschaftlichen Durchführung des Auftrages[3]. Dabei geht man von der Voraussetzung aus, daß ein gut geführtes Unternehmen wesentlich mehr zur Wirtschaftlichkeit der Kosten (und deren Angemessenheit) aufgrund der innerbetrieblichen Kostenkontrollen beitragen kann als jede öffentliche Preisbehörde mittels noch so umfangreicher Prüfungen der Kostenunterlagen erreichen würde. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Gemeinkosten[4]. So trägt z. B. der Auftragnehmer bei Selbstkostenfestpreisen das volle Kostenrisiko, bei Selbstkostenerstattungspreisen dagegen - innerhalb der vereinbarten Kostengrenze - ist der Auftragnehmer von jeglichem Risiko befreit[5]. Zwischen diesen beiden Extremen des Fest- und Erstattungspreises gibt es nun eine Anzahl von Abstufungen des Kostenrisikos, die durch verschiedene Vertragstypen im Rahmen der ASPR dargestellt werden[6].

---

1) ASPR 3-1000; ASPR 3-1003.1

2) ASPR 3-1004 (a); die Anwendung des Verfahrens ist untersagt, wenn der Anteil der Aufträge zu Marktpreisen unter 35 % des gesamten Auftragsbestandes der Unternehmung sinkt (ASPR 3-1004 (e); s. auch: ASPR 3-1006 und ASPR 3-1007

3) ASPR 3-1003.1 (a)

4) ASPR 3-1001

5) ASPR 3-1003.1 (b)

6) ASPR 3-1003.1 (a)

Der Risikofaktor wird in Prozent der Gesamtkosten des Auftrages - in Abhängigkeit vom Vertragstyp - angegeben, wobei Verträge mit einem festen Gewinn (wie bei Verträgen auf Basis von Selbstkostenerstattungspreisen) ein Risikofaktor von 0 % und Verträge auf der Basis eines Festpreises (competitive firm fixed price, d. i. ein Festpreis, der sich aufgrund einer Wettbewerbssituation auf dem Markt gebildet hat und dem Marktpreis im Sinne der VPöA entspricht) einen solchen von 100 % haben; daneben kennen die ASPR den commercial price, der sich aufgrund des Wettbewerbs am freien Markt für zivile Güter bildet - dem commercial price der privaten Auftraggeber entspricht der competitive firm fixed price der öffentlichen Auftraggeber[1]. Aus diesem Grund können diese beiden Preistypen bei der Ermittlung des Risikofaktors zu einem Vertragstyp zusammengezogen werden[2]. Da aber ein Auftragnehmer ein ganzes Bündel von Aufträgen - mit unterschiedlichem Vertragstyp - in einem Zeitpunkt ausführt, liegt der tatsächliche Risikofaktor zwischen den beiden oben angegebenen Grenzwerten[3].

Grundlage der Berechnung des Risikofaktors sind die gesamten in der Kostenrechnung für ein Jahr nachgewiesenen Kosten - unabhängig davon, ob sie im Rahmen der ASPR zulässig sind oder nicht; Rohstoffe und Lagerbestände, die noch keinem Auftrag (als Einzelkosten) zurechenbar sind, sind im allgemeinen heraus zu lassen, vor allem wenn es sich um nicht selbständig absatzfähige Zwischenprodukte handelt. Über die Einbeziehung von Fertigprodukten zu Marktpreisen ist von Fall zu Fall zu entscheiden, je nachdem ob der Auftraggeber bestimmbar ist oder nicht[4]. Die Ermittlung des Risikofaktors hat jeder Auftragnehmer öffentlicher Aufträge selbst für eine Rechnungsperiode vorzunehmen. Alle Ermittlungsunterlagen müssen jedes Jahr den Preisprüfungsstellen zur Kontrolle vorgelegt werden.

---

1) ASPR 3-1005 (c)

2) ASPR 3-1005 (b/c/e (5))

3) ASPR 3-1003.1 (c)

4) ASPR 3-1003.2 (c); dabei handelt es sich um die Unterscheidung in Markt- und Auftragsfertigung.

Bei der Berechnung des Risikofaktors[1] geht man so vor, daß man zunächst den Anteil der Vertragstypen an der Gesamtkostensumme errechnet[2], den jeweiligen Anteil mit dem für den Vertragstyp speziellen Risikoprozentsatz multipliziert und auf diese Weise das für den Vertragstyp individuelle Kostenrisiko - ausgedrückt in Geldeinheiten - erhält. Die alsdann ermittelten Geldbeträge werden aufaddiert und durch die Gesamtsumme der Kosten der Periode dividiert[3]. Die Prozentsätze für die einzelnen Vertragstypen sind folgende[4]:

Vertragstyp:	Risiko-Prozentsatz des Auftragnehmers:
Letter Contracts	0 %
Time and Material	0 %
Labor Hour	0 %
Cost Only	0 %
Cost Sharing	Share Line
Cost-Plus-a-Fixed-Fee	0 %
Cost-Plus-Incentive-Fee	15 %
Fixed-Price Incentive (Successive Targets)	55 %
Fixed-Price Incentive (Firm Target)	5)
Fixed-Price Redeterminable (Retroactive)	50 %
Fixed-Price-Redeterminable (Prospective)	80 %
Fixed-Price Escalation - Non-Competitive	80 %
Firm-Fixed-Price - Non-Competitive	80 %
Fixed Price With Escalation - Competitive	100 %
Firm Fixed-Price - Competitive	100 %
Commercial	100 %

1) ASPR 3-1005 (d)

2) Dabei kann 1 Anteil durchaus mehrere einzelne Aufträge umfassen

3) ASPR 3-1005 (f), wo ein Beispiel angegeben ist

4) ASPR 3-1005 (e)

5) Die Prozentzahlen des Fixed-Price Incentive Contract werden durch die Festlegung eines Höchstpreises als Prozentsatz der Sollkosten, wobei die Sollkosten gleich 100 % (maximaler Prozentsatz) sind, bestimmt; es wird dann in Abhängigkeit von dem Höchstpreis ein Interim-Faktor des Kostenrisikos berechnet.

6 Die Bedeutung des Gewinnes in den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA

61 Die Gewinnberechnung nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD

Nach der Ermittlung der angemessenen Kosten fehlt als zweite Komponente des angemessenen Preises noch der "angemessene Gewinn". Welcher Gewinn bezüglich seiner Höhe als angemessen gilt, hängt von verschiedenen Einflußfaktoren ab, wobei die moral-ethische Auffassung über den Gewinn eine nicht unbedeutende Rolle spielt.
Grundsätzlich ist zum Gewinn gemäß den preisrechtlichen Vorschriften festzustellen, daß eine klare Trennung in Unternehmerwagnis und Leistungsgewinn - wie dies aus LSP Nr. 51 hervorgeht - in den USA unbekannt ist.

611 Der Gewinn als Unternehmerwagnis

Der kalkulatorische Gewinn[1] nach LSP geht grundsätzlich von einer Zweiteilung aus; er enthält einen Anteil für:

a) das allgemeine Unternehmerwagnis[2],
b) den Leistungsgewinn, welcher der unternehmerischen Mehrleistung entspricht und für eine "besondere unternehmerische Leistung in wirtschaft-

---

1) Zum Begriff des kalkulatorischen Gewinnes, s.: MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 2; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 51, S. 2 f., weist unter anderem darauf hin, daß die LSP den Gewinn unabhängig von dem Gewinnbegriff der Handels- und Steuerbilanz definieren.

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 380 f.; LINKE, Helmut, Der Leistungslohn, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 250-260, hier: S. 254 ff.

schaftlicher, technischer oder organisatorischer Hinsicht" gezahlt wird[1].

Das Unternehmerwagnis[2] als Gewinnanteil ist ein Entgelt für das unternehmerische Risiko und für die schöpferische Tätigkeit des Unternehmers zur Sicherung der Existenz des Unternehmens[3], das - nach den LSP - frei vereinbar ist und aus diesem Grunde den marktwirtschaftlichen Einflüssen im Rahmen der Verhandlungen ausgesetzt ist[4].

Das Hauptproblem bei der vertraglichen Festlegung des zu vereinbarenden Gewinnprozentsatzes für das Unternehmerwagnis ist die Feststellung, welcher Prozentsatz als angemessen zu betrachten ist. Bei dieser Ermittlung kann man sich bestimmter Verfahren bedienen. Hierzu bestimmen die LSP: "Das Entgelt für das allgemeine Unternehmerwagnis ist in einem Hundertsatz vom betriebsnotwendigen Vermögen oder in einem Hundertsatz vom Umsatz oder in einer Summe von zwei solchen Hundertsätzen oder in einem festen Betrag zu bemessen"[5].

---

1) LSP Nr. 51, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 379 f.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 4 f. und LSP Nr. 52, S. 2, wo MICHAELIS erwähnt, daß sich die heutigen LSP bezüglich der Gewinnsätze an die Regelung der LSÖ anlehnen, ohne allerdings - wie die LSÖ - Gewinnprozentsätze vorzuschreiben.

2) Zum Begriff des "Unternehmers" und des "Unternehmerwagnisses", s.: PRIBILLA, Max E., Das Unternehmerwagnis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 25-33

3) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 1; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 51, S. 3 f.

4) Grundsätzlich ist nach LSP Nr. 52 (1) der Bundeswirtschaftsminister in Übereinstimmung mit dem Bundesfinanzminister ermächtigt, Richt- oder Höchstsätze für das Unternehmerwagnis festzusetzen; von dieser Möglichkeit ist allerdings bis heute kein Gebrauch gemacht worden (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 381)

5) LSP Nr. 52 (1), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 382 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 52, S. 2 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 52, S. 1 ff.

Die zuletzt angeführte Möglichkeit der Vereinbarung eines festen Betrages war in der ursprünglichen Fassung der LSP vom 1.1.1954 nicht enthalten und wurde erst durch die VO/PR 14/54 vom 23.12.1954 in der heutigen Form eingegliedert[1].

Der Vorteil des festen Betrages für das Unternehmerwagnis liegt - bei Selbstkostenerstattungspreisen vor allem - darin, daß "ein Auftragnehmer, dem die Senkung der Produktionskosten gelungen ist, dafür durch Reduzierung seines Gewinnes nicht (wie es in den anderen Fällen möglich wäre, d. Verf.) bestraft wird; zum anderen liegt (der Vorteil) darin, etwaiges 'Kostenmachen' nicht durch höheren Gewinn zu belohnen"[2]. Die letztere Gefahr ist aber meistens nicht allzu groß, da dem durch einen vertraglich vereinbarten Höchstbetrag der Selbstkostenerstattung eine Grenze gesetzt ist[3]. In der BRD hat sich zunächst im allgemeinen die kombinierte Lösung "meist auf dem Weg über den Vermögenszuschlag mit einem einheitlichen Zuschlagsatz" eingebürgert[4].
Der Vermögenszuschlag als Bezugsbasis hat gewisse Nachteile, weil die Höhe des betriebsnotwendigen Vermögens - wie am Beispiel von gemieteten Anlagen abzulesen ist - die Höhe des Gewinnes beeinflußt. "Je höher bei ge-

---

1) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 383

2) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 384

3) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 52, S. 10 f.

4) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 383; dabei wird mit einem Satz von 3,5 % auf das betriebsnotwendige Vermögen und 1,5 % auf den Selbstkosten-Umsatz gerechnet, ohne daß diese Werte jedoch rechtlich verbindlich sind; sie wurden gewohnheitsgemäß aus der Zeit der Gültigkeit der LSÖ übernommen und weiterverwendet, welche diese Sätze zu ihrer Zeit verbindlich vorgeschrieben hatten (EBISCH, Preise, a.a.O., S. 386); PRIBILLA bemerkt ergänzend hierzu, daß durch die schematische Anwendung der früheren LSÖ-Sätze die Möglichkeit für abweichende vertragliche Vereinbarungen doch erheblich eingeschränkt werden, was offensichtlich den Zielen der LSP zuwiderläuft (PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 52, S. 2 f.); s. auch: PRIBILLA, Unternehmerwagnis, a.a.O., S. 29 ff.

gebenem Umsatz der Gesamtbetrag des betriebsnotwendigen Vermögens ist, um so niedriger liegt die Umschlagsziffer"[1] und um so höher liegt der Gewinn. Desgleichen ist auch die Bewertung des betriebsnotwendigen Vermögens von Einfluß.

Hinsichtlich des betriebsnotwendigen Kapitals kann das gleiche Problem auftreten, da mit höherem betriebsnotwendigem Kapital auch der Gewinnzuschlag steigt, so daß ein Unternehmen, das mit niedrigeren Kosten und kleinerem betriebsnotwendigem Kapital arbeitet, als moderneres Unternehmen gegenüber einem rückständigeren benachteiligt ist.

Bei mit der Entwicklung sich befassenden Unternehmen und bei anderen Unternehmen, die mit gepachteten hochwertigen Prüfungs- und Forschungseinrichtungen oder Spezialanlagen arbeiten und deshalb über ein der Leistung des Betriebes wertmäßig nicht entsprechendes und als Grundlage für die Bemessung der Umschlaghäufigkeit dadurch ungeeignetes betriebsnotwendiges Vermögen verfügen, tritt das gleiche Problem auf, was es angezeigt erscheinen läßt, einem umsatzbezogenen Zuschlagssatz für die Ermittlung des allgemeinen Unternehmerwagnisses den Vorzug zu geben.

Der Umsatz ist generell nicht nur durch seine absolute Höhe sondern auch durch die Tatsache, daß sich im (Wert-)Umsatz die Selbstkosten widerspiegeln, von Bedeutung, da mit höheren Selbstkosten auch der Gewinnzuschlag steigt. Insoweit erhält auch unter dieser Konstellation der schlechte Betrieb bei gleicher Ausbringungsmenge einen absolut höheren Gewinn als der gute Betrieb[2].

SANDIG schlägt demgegenüber vor, statt vom Umsatz von der Produktionsleistung als Bezugsgröße auszugehen, worunter er die Selbstkosten ohne Stoffe und Sonderkosten versteht[3]. Dies bedeutet eine Einschränkung der Bezugsgröße und des daraus ermittelten Gewinnbetrages.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 388 f.; PREISER, Erich, Wettbewerbspreis und Kostenpreis, in: Bildung und Verteilung des Volkseinkommens, Göttingen 1961, 2. Aufl., S. 366-388, hier: S. 382

2) PREISER, Wettbewerbspreis, a. a. O., S. 372; DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 161

3) SANDIG, Curt, Der kalkulatorische Gewinn nach LSP - Die Frage der Bemessungsgrundlage, in: NB 1954, 7. Jg., Heft 2, S. 28-29, hier: S. 28

"Der betriebswirtschaftlich richtigen Honorierung des Anlage- und Kapitalwagnisses wird deshalb nicht entsprochen, weil der mit 3,5 % des betriebsnotwendigen Vermögens übliche Gewinnsatz bei einem Umschlagfaktor von 1 die Obergrenze erreicht und bei einer höheren Umschlagsziffer einen unter 3,5 % liegenden Zuschlagsatz ergibt, während bei einem Umschlag unter 1 der auf 3,5 % bemessene Gewinnsatz in der Relation zum Umsatz keine entsprechende Steigerung erfährt"[1].

Eine weitere Einengung des Gewinnbetrages nimmt der öffentliche Auftraggeber dadurch vor, daß er auf bestimmte Kostenpositionen maximal 2 % Gewinn als Zuschlagsatz berechnet, so auf Fremdleistungen, Sonderbetriebsmittel, Anlaufkosten, Versicherungskosten, Reisekosten, Provisionen[2]. Dieses Vorgehen läßt sich mit den LSP-Vorschriften jedoch nicht mehr begründen; nach den deutschen preisrechtlichen Bestimmungen sind alle Kostenarten - gleichberechtigt - Grundlage der Gewinnermittlung gemäß LSP Nr. 10. Ebensowenig kann man die immer stärker praktizierte Handlungsweise bejahen, Fertigungsstoffe beizustellen, um so nicht nur die Selbstkosten sondern auch den anteiligen Gewinn zu senken[3].

Heute werden vorwiegend feste Werte als Gewinn vereinbart; sie liegen normalerweise bei ca. 5 % der Selbstkosten trotz der durch VO PR 15/54 maximal zulässigen Gewinnprozentzahl von 6,5 %[4]. Damit kann man den Gewinn als einen prozentualen Zuschlag auf die vereinbarten oder die angemessenen Kosten als Orientierungsbasis ansehen, der als fester unveränderlicher Gewinnbetrag vereinbart wird.

---

1) BROSCHWITZ, Johannes, Der kalkulatorische Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1965, 18. Jg., S. 333-337, hier: S. 336

2) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a.a.O., S. 334; EBISCH, Preise, a.a.O., S. 389

3) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a.a.O., S. 336

4) Die LSÖ erlaubten sogar eine Rendite von 4,5 % plus 0 - 6 % Risikozuschlag (je nach Branche) (HENZEL, Friedrich, Leistung und Gewinn, in: Leistungswirtschaft, Festschrift für Fritz Schmidt, zum 60. Geburtstag, gewidmet von seinen Schülern, hrsg. v. Friedrich Henzel, Berlin, Wien 1942, S. 185-206, hier: S. 188); SCHERER gibt den durchschnittlichen Gewinnsatz für CPFF mit 6,4 % an (SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 273).

Wenn normalerweise der öffentliche Auftraggeber eine Korrektur der Gewinnsätze - wie z. B. bei atypischen Kostenstrukturen - vornahm, dann stets nur zu seinen Gunsten[1].

Nur in sehr sporadischen Ausnahmefällen gestattete der öffentliche Auftraggeber einen höheren Gewinnsatz; so wurden bei den Starfighter-Käufen in den USA neben der Erstattung der Selbstkosten ein Gewinnzuschlag von 8 % der Selbstkosten vereinbart[2].

Mit Recht weisen unseres Erachtens alle Kommentare im Zusammenhang mit der Ermittlung des Unternehmenswagnisses abschließend darauf hin, daß man wegen der Schwierigkeit des Ansatzes eines angemessenen Unternehmenswagnisses sich zu schematisch von den LSP-Bestimmungen - in Anlehnung an die früheren LSÖ - leiten läßt, wobei sich branchen- und allgemeinwirtschaftliche Einflüsse nicht ausschließen lassen[3]. Auf diese Weise wird jedoch die Berechnung des Unternehmenswagnisses nicht unbedingt dem tatsächlichen Umfang und der tatsächlichen Leistung des Auftragnehmers gerecht.

Man muß also zur Folgerung kommen, daß der öffentliche Auftraggeber seit dem Bestehen der LSP a) zum Abschluß eines festen Gewinnbetrages neigt und b) dabei eher in Richtung einer Einengung als einer Ausweitung des Gewinnes strebt[4]. Gleichzeitig wird versucht, eine Differenzierung des

---

1) BROSCHWITZ, Johannes, Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1970, 23. Jg., S. 261-267, hier: S. 263, wo BROSCHWITZ darauf hinweist, daß z. B. das Bundeswehrbeschaffungsamt aus der Regel des kombinierten Satzes: 3,5 % auf das betriebsnotwendige Vermögen und 1,5 % auf den Umsatz, eine neue Gewinnklausel abgewandelt hat, die folgendermaßen lautet: "Der bei einer einmaligen jährlichen Umschlaghäufigkeit des betriebsnotwendigen Vermögens im Umsatz betragende kalkulatorische Gewinn von 5 % der Nettoselbstkosten vermindert sich hiernach bei der Erhöhung des Vermögensumschlages um jeweils 0,05 um je 0,14 Punkte, äußerstenfalls bis auf 2,5 % der Nettoselbstkosten" ; eine entsprechende Regelung für einen Vermögensumschlag unter 1 fehlt; s. auch: DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 160

2) BÖS, Öffentliche Aufträge, a. a. O., S. 342

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 380; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 52, S. 1 f.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 51, S. 3

4) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a. a. O., S. 333

Gewinnes als Unternehmerwagnis in Abhängigkeit von der Eigenleistung bzw. der Fremdleistung und -lieferung in Form eines niedrigeren Gewinnzuschlages für letzteren Fall zu erreichen. Dies entspricht dem Verfahren bei den Gemeinkostenzuschlagsätzen, bei denen Fremdleistungen aufgrund ihrer geringeren Gemeinkostenverursachung mit einem gesonderten Gemeinkostenzuschlag verrechnet werden. Durch dieses Vorgehen wird jedoch der Gewinnanteil, der als Unternehmerwagnis bezeichnet wird, insgesamt vermindert - im Vergleich zur früheren Regelung. Die Tendenz geht also bei der Vergütung des Unternehmerwagnisses dahin, möglichst nur die Eigenleistung oder - im Sinne des Umsatzsteuergesetzes - den betrieblichen Mehrwert bzw. die ihn verursachenden Kostenarten als Gewinnermittlungsgrundlage allein zuzulassen. Durch diese Methode versucht der öffentliche Auftraggeber, bei Selbstkostenerstattungspreisen den "Preis" mittels eines geringeren Gewinnzuschlages und mit Hilfe von Kosten- und Preisprüfungen möglichst niedrig zu halten, sofern nicht bereits von vornherein dieses Ziel durch die Festlegung einer Obergrenze der zu erstattenden Kosten fixiert wird.

BROSCHWITZ kommt in einem neuen Aufsatz, der sich mit Fragen der Gewinnermittlung der LSP - Vorschriften befaßt, zur Folgerung, daß zwar "der öffentliche Auftraggeber bemüht ist, die derzeitige Handhabung der Gewinnbemessung durch eine weniger schematische und nivellierende, der geänderten Rangordnung der Kriterien für die Bestimmung des kalkulatorischen Gewinns angepaßte Neuregelung zu ersetzen, (daß aber) in der Praxis noch kein Fortschritt zu erkennen (ist). Modifikationen der generell verwendeten pauschalen Methode gehen üblicherweise zu Lasten der Auftragnehmer und lassen eine objektive Handhabung vermissen."[1]. Daß dieses Vorgehen bis

---

1) BROSCHWITZ, Johannes, Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn, a. a. O., S. 261; bemerkenswerterweise gibt BROSCHWITZ für die fehlende Dynamisierung des Gewinnes nicht nur dem Gebrauch durch die öffentlichen Behörden sondern auch einer zu einseitigen Interpretation der Kommentare die Schuld; so ist EBISCH der einzige, der auf differenziertere Anwendungsmöglichkeiten eines Leistungsgewinns (als Anreizgewinn im Sinne der ASPR) hinweist (EBISCH, Preise, a. a. O., S. 389 f.)

in die jüngste Zeit zweifellos keinen Anreiz für einen Auftragnehmer bedeutet, im Interesse des Auftraggebers eine kostenwirtschaftliche Produktion oder Entwicklung durchzuführen, dürfte verständlich sein[1]. Es bleibt allerdings noch die Möglichkeit, durch einen entsprechenden Einsatz des Instrumentes des "Leistungsgewinnes" einen auf die Kostenwirtschaftlichkeit abzielenden positiven Effekt zu bewirken.
In diesem Zusammenhang ist es unseres Erachtens interessant, sich zunächst kurz der Regelungen des "Leistungsgewinnes" im Rahmen der LSÖ zu erinnern, bevor wir auf die heutigen entsprechenden Bestimmungen der LSP eingehen. Hierdurch läßt sich der Fortschritt der Entwicklung der LSP-Vorschriften im Vergleich zu den LSÖ-Bestimmungen besser erkennen.

612 Der Leistungsgewinn

Durch die Berücksichtigung einer Leistungsprämie[2] wollte man den kalkulatorischen Gewinnsatz der LSÖ auflockern. Steigende Wirtschaftlichkeit sollte durch einen Gewinnzuschlag belohnt werden. Neben dem Anfall geringerer Kosten konnten ebenso pünktliche Lieferung, geringerer Ausschuß, gute Zusammenarbeit zwischen öffentlichem Auftraggeber und Auftragnehmer, gute Organisation, und eigene vom Auftragnehmer veranlaßte Weiterentwick-

---

1) Die ASPR bemerken zu diesem Problem: Geringe Gewinne, Durchschnittswerte und die automatische Anwendung von vorher bestimmten Zuschlägen für Gewinne auf die geschätzten Kosten, wie dies in der Praxis meist gehandhabt wird, dienen in der vorliegenden Form zweifellos nicht dem Ziel der Steigerung der Wirtschaftlichkeit (ASPR 3-808.1 (a))

2) FISCHER, Guido, Kosten und Preis, a.a.O., S. 337 ff.; PREISER, Wettbewerbspreis, a.a.O., S. 373

lungen bei der Durchführung des Auftrages - zu Gunsten des öffentlichen Auftraggebers - honoriert werden. Die Leistungsprämie konnte entweder vorkalkulatorisch im vorhinein bestimmt werden einschließlich der Bedingungen, welche erfüllt sein mußten, damit der Anspruch auf die Leistungsprämie gerechtfertigt war, oder sie wurde ex post nach einer Kostenprüfung des abgeschlossenen Auftrages gewährt. Traten dabei Übergewinne auf[1], so konnten diese durch eine zusätzliche Gewinnabführung oder durch Verrechnung mit anderen Aufträgen, deren Gewinn unter der Angemessenheitsgrenze lag, ausgeglichen werden[2]. Aus diesen Gründen wurde oft die Frage der Leistungsprämie von Fall zu Fall entschieden und individuell ausgehandelt. Die Vereinbarungen gingen im allgemeinen dahin, daß ein Teil der Kosteneinsparungen dem öffentlichen Auftraggeber, ein Teil dem Auf-

---

1) Eine Möglichkeit, welche z. B. die ASPR heute gestatten (ASPR 15-205.19); dieser ASPR-Bestimmung steht aber der Renegotiation Act von 1951, zuletzt verlängert bis zum 30.6.1971, und die Renegotiation Regulation entgegen, welche eine nachträgliche Überprüfung des gesamten Gewinnes gestattet, der während eines Jahres von einem Auftragnehmer durch öffentliche Aufträge verdient wurde. Wird dieser Gesamtgewinn aus den öffentlichen Aufträgen als zu hoch angesehen, so kann der über die zulässige Obergrenze hinausgehende Gewinnbetrag mit einer erheblichen Übergewinnsteuer belegt werden. Hierdurch soll gesichert werden, daß der Auftragnehmer insgesamt nur einen "angemessenen" Gewinn erzielt (MAPI-Bulletin, Nr. 4158, S. 1, v. 5.7.1967; MAPI-Bulletin, Nr. 4096, S. 1, v. 27.6.1966; MAPI-Bulletin, Nr. 4291, S. 1, v. 19.11.1968; MAPI-Memorandum, GC-16, S. 2, v. 28.4.1966). Dieses Verfahren läuft vollkommen der heute geltenden Konzeption betreffend des Gewinnes des DOD entgegen, den Gewinn für kostenwirtschaftlichere Produktion und Entwicklung einzusetzen, indem der zur verstärkten Kostenwirtschaftlichkeit gewährte zusätzliche Gewinn u.U. durch die Renegotiation Regulation als Übergewinn zum größten Teil wieder wegbesteuert werden kann (Schreiben des MAPI an das DOD vom 4.6.1962, S. 3 f., und vom 24.3.1966, S. 5 f.; zum eigentlichen Verfahren der Bestimmung des angemessenen Gesamtgewinnes gemäß der Renegotiation Regulation, s. das MAPI-Memorandum vom 28.4.1966; s. auch: ASPR 1-319; ASPR 3-808.1 (a); ASPR 16-207 (Rev. 1)); in der BRD gibt es keine unmittelbare dementsprechende Vorschrift in der VPöA/LSP; aber ein spürbarer Übergewinn könnte als ein Verstoß gegen § 2a WiStG und gegen die preisrechtlichen Bestimmungen der VPöA interpretiert und durch Abführung des unzulässigen Mehrbetrages kompensiert werden; s. auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 252 ff.

2) GUTENBERG, Leistungsbewertung, a.a.O., S. 314 ff.

tragnehmer zugute kamen[1]. Die Leistungsprämie war stark progressiv zu Gunsten des Auftragnehmers gestaltet, so daß sie im Extremfall ein Vielfaches des kalkulatorischen Gewinnes erreichen konnte - was unseres Erachtens unter Umständen zu exzessiven Kosteneinsparungen und damit zu einem unerwünschten negativen Effekt führen konnte. Die Leistungsprämie machte auf diese Weise den betriebsindividuellen Kostenpreis zu einem Leistungspreis, in dem betriebsindividuelle Einflußfaktoren mit berücksichtigt wurden.

Soweit die Modalitäten der LSÖ zu den Vorteilen und Anwendungsmöglichkeiten einer Leistungsprämie in Form eines Gewinnzuschlages. Wie ist demgegenüber die entsprechende Regelung in den LSP und der Umfang deren Anwendung?

Der Leistungsgewinn[2] stellt ein Entgelt für eine besondere unternehmerische Leistung auf wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Gebiet dar[3].

Über die Höhe des Leistungsgewinnes sehen die LSP nur vertragliche Abmachungen vor[4]; der zu vereinbarenden Höhe ist gesetzlich keine Grenze gesetzt[5].

---

1) Eine gleichlautende Regelung kannten in der damaligen Zeit auch die Vorschriften der USA

2) Zum Begriff des "Leistungsgewinnes" s.: PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 51, S. 4 ff.; zum Fall einer nicht zustandekommenden Einigung über den Leistungsgewinn, s.: VPöA § 10, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 123 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 5 ff.; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 52, S. 5

3) LSP Nr. 51, in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 379 ff.; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 6 ff., der im einzelnen auf die angegebenen Punkte eingeht.

4) LSP Nr. 52 (2), in: EBISCH, Preise, a.a.O., S. 383

5) EBISCH, Preise, a.a.O., S. 382

Aus Vereinfachungsgründen wird vorgeschlagen, den Leistungsgewinn auf den gleichen Bemessungsverfahren aufzubauen wie das unternehmerische Wagnis, da eine bestimmte Berechnungsmethode für den Leistungsgewinn nach den LSP nicht angegeben wird[1].

Von Bedeutung ist nun die Frage, inwieweit der öffentliche Auftraggeber heute von dem Instrument des Leistungsgewinnes[2] Gebrauch macht[3] bzw. in welchem Ausmaß das Gesetz hierzu eine Handhabe gibt - nachdem er schon betreffs des "Unternehmerwagnisses" sehr vorsichtig operiert.

Von der Gewährung eines Leistungsgewinnes wurde bisher nur sehr sparsam Gebrauch gemacht. Für Fertigungsleistungen lag der zugestandene Prozentsatz bei 0,25 % - 0,50 % der Selbstkosten für termingerechte Lieferungen bei sehr eng gesetzten Lieferfristen unter Erfüllung der Voraussetzung, daß kein Anlaß zu nennenswerten Beanstandungen vorlag. Für rationelle, wirtschaftliche bzw. kostengünstige Fertigung wurde bisher kein Leistungsgewinn gezahlt[4]. Für auftragsbezogene und besonders auf unternehmerische Eigeninitiative zurückzuführende Entwicklungsleistungen wurde maximal bis zu 1 % der Selbstkosten gewährt.
Weiterhin muß in diesem Zusammenhang unseres Erachtens aber auch als eine Form des Leistungsanreizes im Rahmen der Vorschriften der LSP die Tatsache angesehen werden, daß der "Skonto" auf Materiallieferungen für den öffentlichen Auftrag bei dem Auftragnehmer verbleibt[5].

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 386; MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 9 und LSP Nr. 52, S. 11.

2) MICHAELIS, Preisbildung, LSP Nr. 51, S. 6; PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 51, S. 4

3) Siehe hierzu vor allem den Aufsatz von BROSCHWITZ, Johannes, Der kalkulatorische Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1965, 18. Jg., S. 333-337, der den nachfolgenden Ausführungen im wesentlichen zugrunde liegt.

4) Siehe zu dieser Frage auch: ALTMANN, C(arl)-H(einz), Wem steht der Rationalisierungsgewinn zu?, in: Wpg 1961, 14. Jg., S. 205-210, hier: S. 208 f.

5) PRIBILLA, Kostenrechnung, LSP Nr. 18, S. 5 ff.; EBISCH, Preise, a. a. O., S. 232 f., der zu diesem Problem darauf hinweist, daß nach dem der LSP Nr. 18 entsprechenden Paragraphen Nr. 15 der LSÖ der Skonto an den öffentlichen Auftraggeber weiterzuleiten war.

Der Folgerung von BROSCHWITZ, "daß die genannten Leistungsentgelte ihrer Höhe nach der Förderung des marktwirtschaftlichen Leistungsprinzips nicht zu dienen geeignet sind"[1], kann man unseres Erachtens nur voll zustimmen. Wie anders sind in dieser Hinsicht die ASPR konzipiert, auf die wir weiter unten noch eingehen werden. BROSCHWITZ fordert deshalb mit Recht zur Förderung des Leistungsprinzips eher eine großzügige als kleinliche Auslegung des Mehrgewinnbegriffes[2] in dem Sinn, wie er z. B. in den ASPR bewußt und gezielt verwandt wird. Das Verlangen, Mehrleistungen sollten in angemessener Höhe honoriert werden, ist deshalb durchaus zu unterstützen.

Allerdings ist die Erzielung eines Mehrgewinnes mit Schwierigkeiten verbunden, da bei der Voraussetzung der Wirtschaftlichkeit der Kosten bereits von der Kostenstruktur eines "guten" Betriebes ausgegangen wird[3]. Insbesondere sollte eine bessere Honorierung der technischen Leistungen im Bereich der Forschung und Entwicklung vorgenommen werden. Einen Zusatzgewinn von 3-5 % neben dem Unternehmerwagnis (von 5 %) hält BROSCHWITZ für durchaus angemessen[4]. Desgleichen sollte auch die immaterielle Wertschöpfung - was auch schon GUTOWSKI gefordert hat -[5] und das durch die Entwicklungsleistung geschaffene Know-how mit einem angemessenen Entgelt belohnt werden[6].

Stellt man dem Gesagten vergleichend die Tatsache gegenüber, daß die LSÖ in Nr. 19 (5) bestimmten, nur für "besondere mit dem Auftrag verbundene Leistungen" im Sinne der LSÖ Nr. 56 und bei "erheblich über dem Durchschnitt liegenden Leistungen" sei eine Leistungsprämie zugelassen,

---

1) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a. a. O., S. 335

2) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a. a. O., S. 337

3) Das gleiche gilt auch bei der Vereinbarung eines festen Betrages als Unternehmerwagnis aus dem nämlichen Grunde

4) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a. a. O., S. 337

5) GUTOWSKI, Entwicklungsaufträge, a. a. O., S. 108 f.

6) BROSCHWITZ, Der kalkulatorische Gewinn, a. a. O., S. 337

aber mit einem Satz von 3-5 %, so kann man im Vergleich zur früheren Regelung die keineswegs leistungsfördernde Interpretation des Leistungsgewinnes der heute geltenden deutschen preisrechtlichen Vorschriften erkennen[1].

62 Die Gewinnberechnung nach den preisrechtlichen Vorschriften in den USA

621 Gewinnzuschläge als Anreiz kostenwirtschaftlicher Produktion

In den amerikanischen Vorschriften zur Zeit der Entwicklung der ASPR galt hinsichtlich des Gewinnes eine ähnliche Konzeption wie sie auch von den LSÖ und später von den LSP verfolgt wurde[2]. Das Bestreben ging dahin, durch Kostenprüfungen und Limitierungen des Gewinnes - insbesondere bei Selbstkostenerstattungspreisen - den Gewinn in angemessenen Grenzen zu halten. Dies wurde noch verstärkt durch den Renegotiation Act, nach dem der Gesamtgewinn einer Periode aus allen öffentlichen Aufträgen eines Auftragnehmers auf seine Angemessenheit hin überprüft und der über die Grenzen der Angemessenheit hinausgehende Gewinn durch eine Übergewinnsteuer zu einem großen Teil abgeschöpft wurde[3].

Unter Verteidigungsminister McNamara wurde nicht nur ein erhöhtes Gewicht auf verstärkte Leistungsanreize gelegt[4], sondern auch eine - für die

---

1) LSÖ Nr. 19 (5), in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a. a. O., S. 70; LSÖ Nr. 56, in: FLOTTMANN, Preisvorschriften, a. a. O., S. 75

2) Siehe hierzu: die Renegotiation Regulation, in: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 252 ff.

3) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 252 f.

4) McNAMARA verfocht konsequent das ökonomische Prinzip der Maximierung des Nutzens jedes für Verteidigungszwecke aufgewandten Dollars (McNAMARA, Essence of Security, S. 87 ff. und S. 101 f.); SCHERER weist darauf hin, daß McNAMARA mit dem von ihm inspirierten Defense Department's Cost Reduction Program innerhalb eines Zeitraums von 3 Jahren eine Kosteneinsparung von 2,059 Mrd. Dollar erzielte (SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 37 f.)

amerikanischen preisrechtlichen Vorschriften des Militärbereichs - völlig neue Gewinnkonzeption entwickelt, nach welcher der Gewinn bewußt als ein Instrument zur Erzielung einer größeren Kosteneffizienz eingesetzt wird. Dies bedeutete eine völlige Umkehr im Gewinndenken und eine konsequente Anwendung der marktwirtschaftlichen Auffassung von der Funktion des Gewinnes als Steuerungsinstrument der Leistungsfähigkeit und des Leistungsanreizes für jeden Auftragnehmer.
Das Ziel des öffentlichen Auftraggebers und des Auftragnehmers ist es, den Gewinn so einzusetzen, daß eine effektive, kostengünstige und wirtschaftliche Durchführung des Auftrages iniziiert wird[1].

622 Gewinnzuschlagsklauseln in den ASPR

Der stärkste Anreiz zu einer Kostenwirtschaftlichkeit geht dabei in jedem Fall von einem Festpreis aus[2].
Ist die Vereinbarung dieses Selbstkostenpreistyps nicht möglich, so muß stattdessen auf "Incentives" als Anreiz zur kostenwirtschaftlichen Produktion zurückgegriffen werden. Grundsätzlich sollen gute Unternehmen durch Gewinnzuschläge (incentives)[3] belohnt werden und vice versa - so lautet die prinzipielle Zielsetzung der ASPR. Voraussetzung ist allerdings ein klar definiertes Auftragsziel, eindeutige technische Standardwerte, die im Rahmen der Auftragsdurchführung mindestens zu erreichen sind, und - beim Fehlen eines marktwirtschaftlichen Wettbewerbs im Sinne der preisrechtlichen Vorschriften - klare Gewinnbestimmungen, um eine wirtschaftliche Produktionsdurchführung zu angemessenen Kosten, eine wirkungsvolle Kostenkontrolle und unter Umständen andere Ziele wie fehlerfreie Auftragsdurchführung, Zuverlässigkeit, Qualität und Lieferpünktlichkeit zu sichern[4].

---

1) ASPR 3-402 (a) (1) und ASPR 3-808.1 (a)

2) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 135; DIEDERICH, Kostenpreis, a. a. O., S. 102

3) SCHERER definiert "incentive" als "that which incites, or tends to incite, to determination or action" (SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 5)

4) ASPR 3-402 (a) (2)/(3); s. auch: ASPR 3-405.5 (h)

Die angeführten Einflußfaktoren sind in ihrer Bedeutung für jeden Auftrag neu zu bestimmen unter Berücksichtigung der individuellen Situation[1]. Bei der Determinierung des Gewinnes auf Basis der Selbstkosten sollen in den Gewinnverhandlungen immer folgende Ziele im Auge behalten werden:

1) Belohnung von Auftragnehmern, die schwierigere Aufträge mit höheren fachlichen Anforderungen übernehmen,

2) Gelegenheit zu geben, durch die Übernahme eines höheren Kostenrisikos - durch die Vereinbarung eines dem Marktpreis näher liegenden Vertragstyps - auch einen höheren Gewinnzuschlag erreichen zu können,

3) Belohnung der Auftragnehmer, über die in der Vergangenheit gute Prüfungsberichte durch öffentliche Preisprüfstellen abgegeben wurden, und Bestrafung derjenigen Auftragnehmer, die durch unwirtschaftliche Auftragsausführung auffielen,

4) Belohnung von Auftragnehmern, die ihre eigenen Produktionsanlagen benutzen und den Auftrag bzw. dessen Durchführung aus eigenen Finanzmitteln finanzieren oder die bereits durch frühere Entwicklungsaufträge auf eigenes Risiko ihre Kompetenz auf dem in Frage stehenden Gebiet bewiesen haben.

Als erster Vertragstyp mit Gewinnzuschlagsklausel ist der Fixed-Price-Incentive-Contract (FPI) zu behandeln. Bei diesem Vertragstyp waren früher Anteile des Auftragnehmers an der Kostenersparnis zwischen 10 % und 30 % üblich; heute liegen diese Sätze jedoch höher. Im Falle von Kostenüberschreitungen wurde der Gewinn beispielshalber um 20 % der Ko-

---

1) Trotz all dieser Vorteile kann es - vor allem in den ersten Stufen der Forschung und Entwicklung - Fälle geben, in denen wegen der technischen Zielvorstellungen, die man zu verwirklichen wünscht, die Bedeutung des Gewinnes in den Hintergrund tritt; in dieser Situation kann nur durch Leistungsanreize anderer Art versucht werden, die angestrebte wirtschaftliche Effizienz der Auftragsdurchführung zu wahren (ASPR 3-402 (a)(5))

stenüberschreitung gesenkt. Durch einen Höchstpreis (zwischen 115 % und 135 % der Sollkosten) wurde der maximal zu zahlende Gesamtbetrag festgelegt. Oberhalb des Höchstpreises trug der Auftragnehmer alle weiteren Kostenüberschreitungen in vollem Umfang selbst; entsprechend konnte auch eine Untergrenze vereinbart werden, unterhalb welcher dem Auftragnehmer bei weiteren Kosteneinsparungen kein Anteil mehr zustand[1]. Später wurde zur Durchsetzung der Zielsetzung für die Gewinnermittlung bei Selbstkostenerstattungspreisen die "Weighed Guidelines Method (WGM)" entwickelt[2]. Auf diese Weise sollen die Gewinne in Abhängigkeit von den Gegebenheiten des einzelnen Auftrages so bemessen werden, daß langfristig eine Kostensenkung erreicht wird.
Die amerikanischen Vorschriften gestatten bei Selbstkostenerstattungspreisen zur Stärkung des Leistungswillens des Auftragnehmers die Anwendung zusätzlicher Gewinnzuschläge (Incentives)[3] - wie dies auch die LSP im Sinne eines Zuschlages für überdurchschnittliche Leistungen zugestehen.

Grundgedanke der Anreizklausel (Incentive Clause), die vertraglich vereinbart werden muß, ist von vornherein die Festlegung von Sollkosten, einem Sollgewinn, einer Preisobergrenze (aber keiner Gewinnobergrenze) und einer Berechnungsformel[4], aufgrund welcher nach Auftragsabschluß, ausgehend von der Relation zwischen den Istkosten und den Sollkosten, der endgültige Preis und der endgültige Gewinn berechnet wird[5]; dabei ist das vom Auftragnehmer getragene Kostenrisiko für die prozentuale Höhe des Anteils des Auftragnehmers an der Kostenersparnis verantwortlich. Ebenso ist die Tatsache zu beachten, daß mehrere unterschiedliche incentive clauses

---

1) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 134 f.

2) ASPR 3-808.2

3) ASPR 3-402 (b) (2)

4) ASPR 3-404.4 (a)/(b)

5) Dieses grundsätzliche Berechnungsverfahren gilt für Fixed-Price-Incentive-Contracts (FPI) (ASPR 3-404.4); die speziellen Anreizklauseln für Selbstkostenerstattungspreise bauen auf diesem angeführten Berechnungsverfahren auf.

für verschiedene Einflußfaktoren zugleich vertraglich vereinbart werden können[1].

In diesem Fall ist die gegenseitige Relation der Gewinnanreize hinsichtlich ihrer Wirksamkeit zu beachten, damit nicht eine Anreizklausel einen negativen Einfluß auf eine andere Gewinnklausel hat sondern daß sich die Gesamtheit der Anreize nur positiv auswirkt[2]. Bei der Ausgestaltung der Konditionen der einzelnen Anreizklauseln können selbstverständlich Förderungsprioritäten gesetzt werden. Die weitere Bedingung ist, daß sich der ergebende Gesamtgewinn einschließlich der durch Anreize erzielbaren zusätzlichen Gewinne in einem durch gesetzliche Bestimmungen vorgegebenen Höchstrahmen halten muß[3].

Hierbei sind folgende gesetzlich zulässigen Höchstgrenzen[4] zu beachten:

10 % der Selbstkosten bei Verträgen über Güterlieferungen

15 % der Selbstkosten bei Forschungs- und Entwicklungsaufträgen

6 % der Selbstkosten bei Dienstleistungsverträgen (insbesondere Architekten- und Ingenieurbüros)

Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Anreizklauseln ist das Vorhandensein eines ordnungsgemäßen Rechnungswesens[5].

---

1) Zum erstenmal wurde ein "multi-dimensionaler" Anreizvertrag bei der Entwicklung des amerikanischen Jagdbombers B-58 angewandt; der Endgewinn lag vereinbarungsgemäß zwischen 4 % und 7 % der Sollkosten mit folgender Aufteilung der Gewinnanteile für die einzelnen incentive clauses:
1/2 beim Überschreiten der technischen Soll-Daten,
1/3 für die Einhaltung der Zeitplanung,
1/6 für die Kostenwirtschaftlichkeit;
(SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 137); s. auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 160 ff., wo dieser auf die Gründe für die Gewichtung der angeführten Einflußfaktoren eingeht.

2) Siehe hierzu: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 166 ff.

3) ASPR 3-402 (b) (2)

4) ASPR 3-405.6 (c) (2)

5) ASPR 3-404.4 (c)

Die angeführte Anreizklausel kann bei allen Selbstkostenpreistypen vereinbart werden. Für Selbstkostenerstattungspreise lassen die ASPR speziell die Anwendung der nachfolgenden beiden Arten von Incentive Clauses in Form der entsprechenden Vertragstypen zu:

a) Cost-Plus-Incentive-Fee Contract (CPIF)[1)]
b) Cost-Plus-Award-Fee Contract (CPAF)[2)]

Hinsichtlich des CPIF gilt grundsätzlich verfahrensmäßig das gleiche wie für den FPI[3)], nur wird im vorliegenden Fall keine Preisobergrenze sondern eine Gewinnober- bzw.-untergrenze festgelegt; dabei ist der Gewinnzuschlag als Prozentsatz der Kostenersparnis von dem Grad der Unterschreitung der Sollkosten durch die Istkosten abhängig[4)]. Im umgekehrten Fall der Sollkostenüberschreitung wird ein entsprechender Gewinnabschlag vorgenommen. Die Untergrenze des Gewinnes kann gleich Null oder in Ausnahmefällen sogar negativ sein[5)]. Die Ermittlung des Gewinnzuschlages erfolgt erst nach der amtlichen Prüfung der Istkosten[6)].
Anwendung findet diese Anreizklausel vor allem in Stadium der Entwicklung und der Tests von Waffensystemen, um eine wirkungsvolle Organisation bei der Auftragsdurchführung zu gewährleisten. Voraussetzung ist allerdings, daß bereits eine grundlegende Spezifikation über das Entwicklungsziel und den Entwicklungsgegenstand besteht.

---

1) ASPR 3-405.4

2) ASPR 3-405.5

3) In diesem Sinne auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 136

4) ASPR 3-405.4 (a); s. auch: SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 136 f.

5) ASPR 3-405.4 (b)

6) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a.a.O., S. 136

Ist die Entwicklung noch nicht so weit fortgeschritten, daß bereits eine Leistungsbeschreibung möglich ist, so kommt an Stelle des obenangeführten Vertragstyps der CPAF zum Zug[1].

Der Gesamtgewinn besteht im Zusammenhang mit dieser Anreizklausel aus einem fixen, von der Auftragsdurchführung unabhängigen, und aus einem variablen Teil, der in Abhängigkeit von der Ordnungsmäßigkeit der Auftragsdurchführung steht. Dieser Belohnungsbetrag (award amount) soll die Einhaltung der Qualität, der Zeitplanung, der Kostenwirtschaftlichkeit sichern und zugleich den Ideenreichtum des Auftragnehmers im Zusammenhang mit der Auftragsdurchführung entgelten. Die gedachte Belohnung kann- je nach Erfolg - ganz oder teilweise zur Ausschüttung kommen. Die endgültige Beurteilung der Auftragserledigung erfolgt nach vertraglich vereinbarten Grundsätzen durch den öffentlichen Auftraggeber[2].

Die Grenze der Basisvergütung liegt bei 3 % der geschätzten Selbstkosten; die Obergrenze des zulässigen Gesamtgewinnes wird durch die gesetzlich festgelegten Werte bestimmt, die auf keinen Fall überschritten werden dürfen[3].

Neben den angeführten Möglichkeiten können noch weitere Leistungsanreize vertraglich vereinbart werden, insbesondere für eine ordnungsgemäße Durchführung, die sich in einem Erreichen oder Überschreiten von vertraglich vereinbarten Standardwerten technischer Art minifestieren[4]. Nur beim

---

1) ASPR 3-405.5 (b)

2) ASPR 3-405.5 (a); zur Ermittlung entweder des Basis- oder des Zusatzgewinnes kann die nachfolgend noch darzulegende Weighted Guidelines Method angewandt werden (ASPR 3-405.5 (c))

3) ASPR 3-405.6 (c) (2); ASPR 3-808.2 (c)

4) ASPR 3-407.1/.2

Überschreiten der Sollwerte fällt der vereinbarte Zusatzgewinn an. Die ASPR führen hierzu weiterhin aus: "The incentive, when applied to the product, should relate to specific performance characteristics, such as range of a missile, speed of an aircraft or ship, thrust of an engine, maneuverability of a vehicle, and fuel economy. However, high overall performance of the end item is the primary objective of such contracts. Accordingly, the incentive feature should reflect a balancing of the various characteristics which together account for overall performance, so that no one characteristics will be exaggerated to the detriment of the end item as a whole. When applied to the performance of the contractor, the incentive should relate to specific performance areas or milestones, such as delivery or test schedules, quality controls, maintenance requirements, and reliability standards."[1)]

Die Anwendung dieser Anreizklausel erfolgt vor allem bei der Weiterentwicklung von Waffensystemen und deren notwendigen Zusatzeinrichtungen, wenn die technische Spezifikation der geforderten Mindestwerte noch nicht gegeben ist[2)].

Daneben kennen die ASPR auch eine Value Engineering[3)] Clause[4)], die in Verträge mit der Absicht eingefügt wird, den Auftragnehmer zu Vorschlägen mit dem Ziel der Produktverbesserung während der Auftragsdurchführung anzuregen, um hierdurch zu Kostensenkungen zu Gunsten des öffentlichen Auftraggebers zu gelangen[5)].

---

1) ASPR 3-407.2 (a) (2)

2) ASPR 3-407.2 (b)

3) Zum Begriff des Value Engineering, s.: ASPR 1-1701 (a)

4) ASPR 1-1700 ff.

5) ASPR 1-1702.1 (a)

Im Fall des CPIF[1] kann auch eine Value Engineering Programm Requirement Clause[2] in den frühen Stadien der Entwicklung[3] - aber nicht im Bereich der Grundlagenforschung - vereinbart werden, um möglichst früh eine genaue Leistungsbeschreibung, Zeichnungen und Daten über die Produktionsmethode zu erhalten. Das gleiche Verfahren kann auch für einzelne ausgewählte Produktionsstufen angewandt werden. Die Kosteneinsparungen sind zwischen dem öffentlichen Auftraggeber und dem Auftragnehmer aufzuteilen[4] und ergeben sich durch Subtraktion der Kosten der Ausarbeitung des Vorschlages - soweit diese Kosten dem Auftrag direkt zugerechnet werden können - und der Kosten der Durchführung der Änderung von den eingesparten Kosten[5]. Der Rest ist gemäß der vertraglichen Vereinbarung oder entsprechend den ASPR-Bestimmungen aufzuteilen. Dabei ist zu beachten, daß nur die während der Laufzeit des Auftrages entstandenen Kosteneinsparungen dem Auftrag angerechnet werden können; haben die Einsparungen auch Auswirkungen auf kommende Aufträge, so sind die gesamten Kosteneinsparungen anteilsmäßig den laufenden und den kommenden Aufträgen gutzuschreiben[6]. Soweit vertraglich keine Vereinbarungen getroffen wurden, gelten folgende Prozentsätze für die Aufteilung der Kosteneinsparungen: Für Festpreise liegt der Anteil des Auftragnehmers bei 50 % bis maximal 75 %; bei Incentive Contracts, wenn die Kosten und die möglichen Einsparungen relativ genau geschätzt werden können, bis zu 50 % - ansonsten bei dem vereinbarten maximalen Anteil gemäß vertraglicher Abmachung.

---

1) ASPR 1-1702.3 (a)

2) Alternativ kann auch eine Klausel für Produktverbesserungen vereinbart werden, je nachdem welche der beiden Klauseln von größerem Vorteil für den öffentlichen Auftraggeber ist.

3) Hierbei handelt es sich um die System Definition Phase beim Bau von Waffensystemen.

4) ASPR 1-1702.1 (c) und ASPR 1-1703.1 (a)

5) ASPR 1-1703.2 (f)

6) ASPR 1.1703.3 (a); s. auch: ASPR 1-1703.3 (b)/(c)/(d)

Bei Einsparungen, die sich auch auf kommende Aufträge auswirken, soll der maximale Prozentsatz niedriger, zumindest aber grundsätzlich nicht höher liegen als im Fall der Einsparungen für den laufenden Auftrag - die Werte liegen bei 20 % bis 40 %, bei langfristigen Aufträgen eher niedriger. Im Falle sekundärer Kosteneinsparungen, welche durch die oben angeführten Kosteneinsparungen verursacht werden, z. B. durch die Einschränkung der Verwendung von bundeseigenen Anlagen, ist ein Prozentsatz in der Höhe von maximal 10 % der voraussichtlichen Kosteneinsparungen zugelassen[1]. Kommt die Value Engineering Programm Requirement Clause zum Zuge, so gelten die halben der oben angegebenen Werte[2].

Zur Wirkung der Anreizklauseln bemerkt SCHERER, daß man in den USA zwar nicht einheitlicher Meinung über die Stärke des Einflusses von Anreizklauseln ist, aber generell doch das Vorhandensein einer Wirkung bejaht[3]. Der Wirkungsgrad der Anreizklauseln hängt mit davon ab, ob die Auftragspreise großzügig ausgehandelt werden und ob der prozentuale Anteil des Auftragnehmers an den Kosteneinsparungen beträchtlich ist oder nicht[4].

---

1) ASPR 1-1704.2

2) ASPR 1-1704.3

3) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 167 f.

4) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 236 und S. 252

623 Weighted Guidelines Method (WGM)

Die Weighted Guidelines Method (WGM) gibt in den USA dem öffentlichen Auftraggeber die Möglichkeit, durch Bewertung der einzelnen Kalkulationskomponenten mit bestimmten Gewichtungsfaktoren bereits vor Verhandlungsbeginn einen individuellen Gewinn des Auftrags zu errechnen, wobei die spezifischen Auftragsprobleme im einzelnen berücksichtigt werden können[1]. Diese Methode ist bei allen Aufträgen anwendbar, denen eine Kostenanalyse zugrunde liegt[2].

Soweit die Ansichten über den Gewinnanteil des Auftrags vom öffentlichen Auftraggeber und vom Auftragnehmer nahe beieinander liegen, kann man sich ohne weitere Berücksichtigung der Kostenunterlagen auf einen Gewinn einigen, wobei in diesem Fall im allgemeinen der Gewinnvorschlag des Auftragnehmers akzeptiert werden soll.

Bestehen dagegen erhebliche Divergenzen, so sind von beiden Seiten folgende Faktoren in Betracht zu ziehen:

a) Input to Total of Performance
b) Assumption of Cost Risk
c) Performance
d) Selected Factors
e) Special Profit Consideration[3].

Die einzelnen beeinflussenden Faktoren sind simultan zu betrachten; dabei müssen vor allem die Kosten, die Gewinnanreizformeln, Gewinnbegrenzungen, der Preisvorschlag Berücksichtigung finden. Die mit dieser Methode

---

1) ASPR 3-808.3 (a)

2) Generell ist die Anwendbarkeit der WGM außerdem auf Unternehmen beschränkt, die der Zielsetzung der Gewinnerzielung folgen; in Ausnahmefällen kann allerdings die Vorschrift auch auf Unternehmen angewandt werden, die nur dem Kostendeckungsprinzip folgen müssen, wobei jedoch andere Bewertungsfaktoren als im ersten Fall in Ansatz zu bringen sind (ASPR 3-808.4 (f); bei bestimmten Vertragstypen sind gleichfalls andere Gewinnermittlungsmethoden zugelassen, vor allem bei allen Dienstleistungsverträgen und dem Cost-Plus-Award-Fee-Contract (ASPR 3-808.2 (b))

3) ASPR 3-808.4 (f) (2); s. hierzu auch S. 215 ff.

ermittelten Gewinne dürfen nicht die durch Gesetz oder durch die ASPR gesetzten Gewinngrenzen verletzen[1]. Für die in der WGM niedergelegten Gewinnfaktoren (profit factors) gilt hinsichtlich der einzelnen Preisfaktoren die folgende Gewichtung[2]:

Profit Factors[3]	Weight Ranges[4]
CONTRACTORS'S INPUT TO TOTAL PERFORMANCE	
Direct Materials	
Purchased Parts	1 to 4 %
Subcontracted Items	1 to 5 %
Other Materials	1 to 4 %
Engineering Labor	9 to 15 %
Engineering Overhead	6 to 9 %
Manufacturing Labor	5 to 9 %
Manufacturing Overhead	4 to 7 %
General and Administrative Expenses	6 to 8 %
CONTRACTOR'S ASSUMPTION OF CONTRACT COST RISK	0 to 7 %
Type of Contract	
Reasonableness of Cost Estimate	
Difficulty of Contract Task	
RECORD OF CONTRACTOR'S PERFORMANCE	-2 to +2 %
Small Business Participation	
Management	
Cost Efficiency	

1) Siehe hierzu: ASPR 3-406 (c) (2), worin die Gewinnobergrenzen fixiert sind, die nicht überschritten werden dürfen.

2) ASPR 3-808.4 (a); s. auch: ASPR F 200.633

3) Siehe auch: ASPR 3-808.4 (f) (2), worin die entsprechenden Weight Ranges für den Fall von Non-Profit Organizations angegeben werden.

4) Unter "Weight Range" versteht man den Gewinnanteil einer Position des Kalkulationsschemas als Prozentsatz der Kosten dieser Position; die Unterteilung des Punktes "Contractor's Input to Total Performance" stimmt mit dem in ASPR F 200.633 angegebenen Kalkulationsschema überein.

Reliability of Cost Estimates
Value Engineering Accomplishments
Timely Deliveries
Quality of Product
Inventive and Developmental Contributions
Labor Surplus Area Participation

SELECTED FACTORS ..... -2 to +2 %
Source of Resources
Government or Contractor Source of Financial and
Material Resources
Special Achievement
Other

SPECIAL PROFIT CONSIDERATION

Aus der Aufsummierung der mit den Gewichtungsfaktoren multiplizierten einzelnen Positionen des Kalkulationsschemas, ausgedrückt in Geldeinheiten, und nach der Division dieser Summe durch die gesamten angefallenen Kosten ergibt sich der Gesamtprozentsatz des Gewinnes als Anteil der Gesamtkosten. Zu diesem gewonnenen Gesamtprozentsatz sind die ergänzenden Beiträge (in Prozent) der anderen angeführten Faktoren hinzuzuzählen. Zum Schluß wird der Gesamtauftragswert mit dem Gesamtgewinnprozentsatz multipliziert und auf diese Weise der endgültige Gewinnanteil, ausgedrückt in Geldeinheiten, bestimmt.
Besonders schwierig gestaltet sich hierbei die Ermittlung der Gewinnprozentsätze für Cost Risk, Performance, Special Factors und Special Profit Consideration[1]. Zur Bestimmung der Wertansätze der einzelnen Faktoren ist folgendes zu sagen[2]:

---

1) Siehe auch: ASPR F 200.1547

2) ASPR 3-808.5

Contractor's Input to Total Performance:

In diesem Punkt sollen die Anstrengungen insgesamt erfaßt werden, die zur vollständigen Durchführung des Auftrags notwendig sind. Sowohl die geistigen wie die körperlichen Tätigkeiten in den einzelnen Kostengruppen werden hierbei berücksichtigt; in diesem Zusammenhang ist auch die jeweilige Relation zwischen den Anteilen geistiger und körperlicher Tätigkeit in einer Kostengruppe von Bedeutung, wobei in Anlehnung an die höhere Entlohnung der geistigen gegenüber der manuellen Tätigkeit für die erstere ein höherer Prozentsatz angesetzt wird. Die einzelnen Positionen des Kalkulationsschemas können hierbei in erheblichem Unterschied zum Wert des endgültigen Produktes beitragen. Diese Tatsache macht eine Analyse der Inhalte der einzelnen Kostengruppen notwendig[1)].

Contractor's Assumption of Contract Cost Risk:

Die Bewertung des Kostenrisikos erfordert die Bestimmung

a) des Grades der Verantwortlichkeit des Auftragnehmers für die Kosten,
b) der Zuverlässigkeit der Kostenschätzung in bezug auf die gestellte Aufgabe (d. h. eindeutige Leistungsbeschreibung und klar definiertes Auftragsziel),
c) der Chancen des Erfolges oder Mißerfolges des Auftragnehmers, wobei nur das Risiko der Überschreitung der geplanten Kosten des Auftrages unter Berücksichtigung des Schwierigkeitsgrades der gestellten Aufgabe einzubeziehen ist; andere Risiken wie Verlust eines kommerziellen Marktanteils, des Verlustes möglicher Gewinne auf anderen Produktionsgebieten u. ähnl., die unter dem Begriff des Unternehmerwagnisses zu subsummieren sind, fallen nicht unter diesen Punkt.

Generell ist das Kostenrisiko zum größtmöglichen Umfang dem Auftragnehmer anzulasten und letzterer für dieses erhöhte Kostenrisiko durch einen höheren Gewinnzuschlagsfaktor zu entschädigen.

---

1) ASPR 3-808.5 (1)/(2)

Die prozentualen Gewichte der einzelnen Vertragstypen[1] sind die folgenden:

Type of Contract	Percentage Ranges
Cost-plus-fixed-fee	0 to 1 %
Cost-plus-incentive-fee including cost incentives only	1 to 2 %
Cost-plus-incentive-fee including cost, performance, and delivery incentives	1 1/2 to 3 %
Fixed-price-incentive including cost incentives only	2 to 4 %
Fixed-price-incentive including cost, performance, and delivery incentives	3 to 5 %
Prospective price redetermination	4 to 5 %
Firm fixed-price	5 to 7 %

Innerhalb der Vertragstypen kommt es aber zu unterschiedlichen Spannen, da auch die Kostenverantwortlichkeit für die einzelnen Vertragstypen unterschiedlich ist.

Record of Contractor's Performance:

Durch Beachtung der angegebenen Punkte sollen die Auftragnehmer veranlaßt werden, die Durchführung des Auftrages zu verbessern, was man durch die Belohnung von ausgezeichneten Auftragsausführungen in der Vergangenheit erreichen will; im Gegensatz dazu liegt die "Bestrafung" für schlechte Auftragsausführung[2].

Die Bestimmung des in Frage stehenden Faktors ist mehr auf einer erfahrungsgebundenen Bewertung als auf einem arithmetischen Durchschnittswert aller beeinflussenden Faktoren aufgebaut.

Die Bereitwilligkeit des Auftragnehmers, Unternehmen, welche unter die Rubrik "Small Business"[3] fallen, zu beschäftigen und durch Untervergabe[4]

---

1) ASPR 3-808.5 (c) (5)

2) ASPR 3-808.5 (d) (1), (3)

3) Diese Vorschrift muß man im Zusammenhang mit der grundsätzlichen Einstellung der USA gegenüber Groß- und Mittel-/Kleinunternehmen sehen, die als "Small Business" bezeichnet werden; während man den Großunternehmen äußerst mißtrauisch gegenübersteht, was sich schon durch die äußerst scharfe Antitrust-Gesetzgebung der USA belegen läßt, werden Unternehmen, die unter den Begriff des "Small Business" fallen, durch vielseitige staatliche Maßnahmen gefördert, was sich sinnfällig in der Tatsache der Existenz einer eigenen Small Business Administration zeigt (s. hierzu : ASPR 1-705)

4) Siehe hierzu: ASPR 1-707.1 sowie ASPR XXIII "Subcontracting"

von Aufträgen zu unterstützen, honorieren die ASPR durch einen höheren Gewinnanteilszuschlag.
Daneben soll auch das Management und sein Einfluß auf die ordnungsgemäße Ausführung schwieriger (Verteidigungs-)Aufträge und die kaufmännische und technische Zusammenarbeit im Betrieb des Auftragnehmers einer wertenden Betrachtung unterzogen werden.
Desgleichen ist die Kostenwirtschaftlichkeit in Form von niedrigeren Produktionskosten, einer wirksamen Lagerkontrolle und vorteilhaften Einkaufsmethoden ebenso wie im Hinblick auf aus eigenem Antrieb vorgenommenen Verbesserungen von Produktionsanlagen und -verfahren zu bewerten.
Die Frage nach der Zuverlässigkeit von Kostenschätzungen zielt ab auf die Qualität des betrieblichen Rechnungswesens, das an der Genauigkeit und Treffsicherheit der Kostenschätzungen früherer Aufträge gemessen wird.

Die Berücksichtigung von Verbesserungen durch Anwendung des Systems des Value Engineering umfaßt die aufgrund dieses Verfahrens erzielten Kosteneinsparungen[1].
Weitere Faktoren, die in die Betrachtung bei der Gewinnermittlung einzubeziehen sind, stellen dar: die termingerechten Lieferungen, die Qualität der Produkte und die Rate von Rückläufern wegen eines Mangels in der Produktausführung sowie die Erfindungs- und Entwicklungsbeiträge des Auftragnehmers betreffs ihrer Art und ihres Umfangs.
Des weiteren spielt auch die Stärke der möglichen Beteiligung von Unternehmen in Gebieten mit einem Überschuß an Arbeitskräften eine Rolle[2].

Die Unterpunkte dieses Abschnittes umfassen also im wesentlichen diejenigen Faktoren, die zum größten Teil durch Incentives einen für den öffentlichen Auftraggeber günstigen kostensenkenden Einfluß haben.

---

1) ASPR 3-808.5 (d)/(6) (f) und ASPR 1-1700 "Value Engineering"; zu den Fragen der Wertanalyse s. auch: MILES, L. D., Value Engineering - Wertanalyse, München 1964

2) Zu dem Begriff "Labor Surplus Area" (Arbeitskräfte-Überschußgebiet), s.: ASPR 1-801.1/2 und 1-805.1 sowie ASPR I 8 "Labor Surplus Area"

Selected Factors:

Hierbei will man den Auftragnehmer veranlassen, sich selbst nach privaten Bezugsquellen für Material und Anlagen umzusehen und sich nicht auf die entsprechenden Quellen des "Governments" zu verlassen[1]; dies bezieht sich vor allem auf eine finanzielle Hilfe bzw. eine Unterstützung des Auftragnehmers durch die Beistellung bundeseigener Produktionsanlagen. Stattdessen soll der Auftragnehmer es vorziehen, einige Produktionsschritte durch fremde Unternehmen in Form einer auswärtigen Bearbeitung oder eines Lohnauftrages außerhalb seines eigenen Betriebes durchführen zu lassen. Werden dem Auftragnehmer sonderbegünstigte Finanzierungshilfen, die über die normalen Konditionen hinausgehen, gewährt, so bedeutet dies einen Minuswert in bezug auf den Gewinn. Die Wertung für die soeben angegebenen Fälle liegt zwischen 0 % und minus 2 %.

Spezielle Ausführungen, die vertraglich vom öffentlichen Auftraggeber verlangt werden, und die Durchführung einiger Produktionsschritte außerhalb des eigenen Unternehmens des Auftragnehmers - wie sie oben schon erwähnt wurden - verlangen einen gesonderten Gewinnzuschlag, der zwischen 0 % und plus 2 % sich bewegt.

Besondere Situationen können ein Abweichen von den soeben genannten Bewertungssätzen notwendig machen und höhere Zuschlagsätze rechtfertigen. Die über die oben angegebenen Bewertungssätze hinausgehenden Gewinnzuschläge sind gesondert unter dem Punkt "Other" auszuweisen.

Special Profit Consideration:

Unternehmen, die ohne staatliche Unterstützung Entwicklungen auf dem militärischen Sektor betreiben[2], können einen speziellen Gewinnzuschlag in Ansatz bringen, der sich zwischen 0 % und 4 % der anerkannten (und nachgewiesenen) Kosten bewegt. Bei der Bewertung sind Faktoren wie die Bedeutung der Entwicklung für kommende verteidigungspolitische Absichten in Betracht zu ziehen. Des weiteren sind der Nachweis der eigenen Initiative zur Entwicklung des in Frage stehenden militärischen Gegenstandes und dessen Notwendigkeit und Anwendbarkeit sowie weitere klärende Daten zu berücksichtigen.

---

1) was im Gegensatz zu dem in der BRD praktizierten System steht; s. auch: S. 189 f/194 dieser Arbeit

2) Siehe hierzu auch: ASPR 3-808.6 und ASPR 4-106.1 (b)/(e) (1)

Das Konzept der soeben dargestellten Weighted Guidelines Method hat BROSCHWITZ in einem Aufsatz[1] aufgegriffen und einen Vorschlag für ein verbessertes Berechnungsverfahren des Gewinnes in der BRD ausgearbeitet. Ausgangspunkt der Aufteilung ist das um einige Sonderkosten erweiterte Mindestgliederungsschema der LSP. Der Vorschlag von BROSCHWITZ (einschließlich eines Berechnungsbeispieles) lautet wie folgt:

Position	Wertigkeit %	Kosten DM	Gewinn DM
Einsatz- und Fertigungsstoffe	4	250,00	10,00
Zulieferungen	1	220,00	2,20
Fremdleistungen	2	-	-
Stoffgemeinkosten	6	30,00	1,80
Fertigungsstoffkosten		500,00	14,00
Fertigungslöhne	8	100,00	8,00
Fertigungsgemeinkosten	7	300,00	21,00
Entwicklungskosten	12	-	-
Entwicklungsgemeinkosten	7	-	-
Sonderkosten	1	-	-
Herstellkosten		900,00	43,00
Verwaltungs- und Vertriebskosten	7	100,00	7,00
Selbstkosten		1000,00	50,00

1) BROSCHWITZ, Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn, a.a.O., S. 265 ff.

Jede Position der Kalkulation wird mit einem individuellen Prozentsatz bewertet und anschließend mit den Gesamtkosten der einzelnen Positionen multipliziert, wodurch jede Position mit einem unterschiedlichen Gewicht in die Gewinnberechnung eingeht (ausgedrückt in Prozent der Gesamtkosten der einzelnen Positionen). Dabei rangieren in der Wertigkeit Entwicklungsleistungen vor Fertigungsleistungen und diese wiederum vor Materialbeschaffungsleistungen. Bezieht man den durch Aufsummierung des Gewinnes der einzelnen Positionen ermittelten Gewinn auf die Gesamtkosten, so ergibt sich der Prozentsatz des Gewinnes bzw. des allgemeinen Unternehmerwagnisses, ausgedrückt in Geldeinheiten (in unserem Beispiel: DM 50,00 Gewinn = 5 % von DM 1000,00 Gesamtkosten). Der im Beispiel ermittelte Gewinn-Prozentsatz entspricht dem im Rahmen der LSP allgemein anerkannten "normalen" Gewinn-Prozentsatz. Der Ermittlung des Normalgewinnes liegt ein angenommener Auftrag mit einem Materialkostenanteil von ca. 50 % (= bundesdeutscher Industriedurchschnitt) zugrunde[1]. Für unterschiedliche Auftragstypen errechnet BROSCHWITZ folgende Gewinn-Prozentsätze[2]:

Auftragsart	Mat.-K.	Fert./VV-K.	Entw.K.	Gewinn
Industrie (ø)	50,0	50,0	-	5,0
Maschinenbau	80,0	20,0	-	2,4
Dienstleistung	10,0	80,0	10,0	6,9
Entwicklung	10,0	20,0	70,0	7,8

1) BROSCHWITZ, Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn, a.a.O., S. 266

2) BROSCHWITZ, Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn, a.a.O., S. 265

Wesentlichster Unterschied des von BROSCHWITZ vorgeschlagenen Verfahrens im Vergleich zur Weighted Guidelines Method ist neben der Annahme eines festen Gewinn-Prozentsatzes im Gegensatz zu den Prozentspannen im amerikanischen Verfahren die Nichtberücksichtigung von zusätzlichen Gewinneinflußfaktoren außerhalb des Kalkulationsschemas. Hierbei darf man u. E. allerdings nicht übersehen, daß BROSCHWITZ generell einen Alternativ-Vorschlag zum heute im Rahmen der LSP angewandten Verfahren - ohne Einbeziehung zu weitgehender Detailfragen - zur Diskussion stellen wollte. In jedem Fall würde die von ihm vertretene Methode eine individuellere und realistischere Gewinnermittlung gestatten als es mit dem heute angewandten Verfahren der LSP möglich ist.

63 Möglichkeiten und Grenzen der Anwendung des Gewinnes als Instrument der Erzielung angemessener Kosten

In der BRD und in den USA geht man heute von einer grundsätzlich unterschiedlichen Einstellung zum Gewinn aus. Während er in den USA als ein Instrument der Leistungssteigerung betrachtet und entsprechend eingesetzt wird, sieht man ihn in der BRD - trotz der marktwirtschaftlichen Gedanken in den preisrechtlichen Vorschriften - eher als eine Belohnung an, die in "angemessener Höhe" zu gewähren ist, wobei mit der Belohnung sparsam umgegangen wird, um die Angemessenheit zu wahren. Dies entspricht einem überholten Verantwortlichkeitsdenken des Staates für den Bürger bzw. für die Unternehmung. Ein derartiges Vorgehen hat zweifellos wenig mit "Marktwirtschaft" zu tun und mit der Anerkennung deren wirtschaftlicher Vorteile.
Aus der unterschiedlichen Einstellung zum Gewinn folgen auch die entsprechenden divergierenden Bewertungsverfahren. Dabei trennt der Gesetzgeber in der BRD bewußt zwischen einem Entgelt für das unternehmerische Wagnis und einem zusätzlichen Leistungsentgelt für besondere überdurchschnittliche Leistungen, während die Bestimmungen der USA keine entsprechende Gewinnspaltung kennen. Man könnte sie als implizit betrachten, wenn man bedenkt, daß z. B. im Rahmen des amerikanischen Gewinns eine Schwankungsbreite der Gewinnhöhe zwischen 4 % und 7 % besteht, die man als Leistungsgewinnbereich interpretieren kann.
Der grundsätzliche Mangel der deutschen Gewinn-Vorschriften liegt also in der dem marktwirtschaftlichen Konzept der VPöA nicht gerecht werdenden Gewinnauffassung in den LSP und den zu schematischen und ungenauen

Gewinnermittlungsmethoden[1]. Hier wären erhebliche Änderungen notwendig, um den heutigen amerikanischen Stand zu erreichen, der selbst noch nicht als der erwünschte Idealfall angesehen wird.

Zu den Möglichkeiten und Grenzen des Gewinnes als Instrument der Kostenwirtschaftlichkeit sind sich alle Autoren einig, daß die angeführten Wege die Nachteile des Kostenpreises mehr oder weniger mildern[2], aber nicht vollkommen kompensieren können[3] - zumal nach den amerikanischen Bestimmungen die Anwendung der entsprechenden Verfahren fakultativ ist und eine vertragliche Vereinbarung zwischen öffentlichem Auftraggeber und dem Auftragnehmer hierüber getroffen werden muß.

Ohne einschränkende Wirkung ist der Gewinn als Anreiz nur bei dem Selbstkostenfestpreis, der aufgrund des vollen vom Auftragnehmer zu tragenden Kostenrisikos den gleichen Effekt hinsichtlich einer kostenwirtschaftlichen Produktion wie ein Marktpreis erzielt. Darüber hinaus hat SCHERER mit Recht darauf aufmerksam gemacht, daß andere wettbewerbsbeeinflussende Faktoren, die er als "competitive incentives"[4] bezeichnet, oft einen noch größeren Einfluß auf die Höhe der Selbstkosten haben können als alle Gewinnanreizsysteme[5], was ebenfalls für eine konsequente Wahrung des Prinzips des Marktpreisvorranges spricht.

Damit deutet unseres Erachtens alles darauf hin, nach Möglichkeit Produktions- und Entwicklungsverträge auf der Grundlage eines Marktpreises oder eines Selbstkostenfestpreises abzuschließen, da nur auf diesem Wege der öffentliche Auftraggeber eine gewiße Sicherheit hat, einen "angemessenen" Preis zu zahlen.

---

1) Es ist bemerkenswert, daß man bereits zu Zeiten der LSÖ in der Gewinnauffassung "fortschrittlicher" war als heute im Rahmen der LSP.

2) WELTER, Der Staat, a. a. O., S. 251; SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 8, 170, 236

3) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 157, 176, 314

4) Unter "competitive incentives" versteht beispielshalber SCHERER den Wettbewerb zwichen Substitutionsgütern, zwischen neuen Ideen, Entwicklungen und Techniken verschiedener Unternehmen der gleichen Branche, der technischen und kaufmännischen Qualifikation und des Images einer Unternehmung sowie der Konkurrenz aufgrund der Anbieterzahl am Markt. (SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 19 ff.)

5) SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 204

7 Vergleichende Betrachtung der Preisermittlungsverfahren nach den preisrechtlichen Vorschriften in der BRD und den USA

Nach den deutschen preisrechtlichen Vorschriften sind die VPöA/LSP zwingend anzuwenden, wenn kein Marktpreis vorliegt[1]; sie können beim Vorhandensein eines Marktpreises unter Zugrundelegung eines Selbstkostenpreises angewandt werden, wenn eine Mangellage oder eine wettbewerbsbeschränkende Situation[2] gemäß VPöA § 5 (1)[3] auf dem Markt besteht[4].

In dem Begriff der Wettbewerbsbeschränkung liegt unseres Erachtens ein Interpretationsspielraum, aus dem heraus sich der Gebrauch des Wahlrechtes nach VPöA § 5 (1) in einer weiteren oder engeren Weise motivieren läßt. In Zweifelsfällen entscheidet nach VPöA § 5 (2) das Bundeswirtschaftsministerium oder die zuständige Preisbehörde, womit letztlich die Interpretation der VO in den Händen des Staates liegt[5]. Diese Tatsache ist von Bedeutung, denn hierdurch hat der Staat es selber in der Hand, das Primat des Marktpreises mit mehr oder weniger großer Intensität in der Praxis durchzusetzen.

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 180

2) Hierbei geht die VPöA von dem wettbewerbsmäßigen Idealfall der polypolistischen Konkurrenz auf vollkommenen Märkten aus.

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 72

4) VPöA § 5 (1), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 88, der dem Auftragnehmer in einer wettbewerbsbeschränkenden Situation ein gleichberechtigtes Wahlrecht zwischen Marktpreis und Selbstkostenpreis gibt.

5) VPöA § 5(2), in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 88

Weiterhin können Selbstkostenpreise auch aufgrund vertraglicher Vereinbarung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer in Ansatz gebracht werden[1].

Mit dem Selbstkostenpreis verbunden ist für den Auftragnehmer die unbedingte Beachtung der LSP[2], d. h. Kostenrechnung und Kalkulation müssen mit den im Preisrecht geregelten kostenrechnerischen Vorschriften im Einklang stehen. Der Gewinnzuschlag ist dabei zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer auszuhandeln; er muß angemessen sein. Die Angemessenheit der Kosten kann unter Berücksichtigung der Bedingung der wirtschaftlichen Betriebsführung durch Preisprüfungen[3] auf der Grundlage der LSP[4] kontrolliert werden. Dem Auftragnehmer obliegt es, das Zustandekommen des Preises ebenso wie die Wahl der richtigen Preisart nachzuweisen; zudem ist darzulegen - aufgrund der Unterlagen -, daß der Preis gemäß den Vorschriften zulässig ist[5]. Die deutschen Behörden können von ihrem Kontrahenten bei der Angebotsabgabe eine Erklärung dahingehend verlangen, daß die eingereichten Daten den Bestimmungen der LSP entsprechen[6].

Und wie verhalten sich nun öffentliche Auftraggeber und Auftragnehmer im Fall des Wahlrechtes nach VPöA § 5 (1) ?

In der Praxis der BRD hält man es mit der Einfachheit, Klarheit und Sicherheit und verabredet - wenn möglich - Selbstkostenpreise. Ob sich eine uneingeschränkte Form des Wettbewerbs finden läßt, die eine Marktpreisbildung gestattet, ist oft eine Frage der Interpretation. Die Unternehmen greifen gern auf ihre Selbstkosten zurück, da sie hiermit die Garantie haben, im Selbstkostenpreis die gesamten angemessenen Kosten einschließlich eines

---

1) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 153 f.

2) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 180

3) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 110 ff. und S. 202 f.

4) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 90

5) EBISCH, Preise, a. a. O., S. 110 f. und S. 115

6) LSP Nr. 3, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 172

angemessenen Gewinnes ersetzt zu bekommen - insbesondere soweit Selbstkostenerstattungspreise vereinbart wurden. Aber nicht nur die Unternehmen versuchen, sich mit dem öffentlichen Auftraggeber auf einen Selbstkostenpreis zu einigen, sondern die Behörden selbst ziehen die Anwendung des Selbstkostenpreises vor, auch wenn ein Marktpreis nach den Gegebenheiten hätte abgesprochen werden können. Zu dem Vorgehen argumentiert die Beamtenseite, daß Selbstkostenpreise eindeutig seien[1].

Daß eine solche weitgehende Wahlmöglichkeit zwischen Marktpreis und Selbstkostenpreis - wie sie in der BRD gemäß VPöA § 5 (1) besteht - nicht unbedingt erforderlich ist, zeigen die amerikanischen Vorschriften, die nur - ausgehend von einem klar definierten Wettbewerbsbegriff[2] - im Falle eines Angebotsmonopols bzw. unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung von Selbstkostenpreisen[3] gestatten. Während die deutschen Vorschriften ein Wahlrecht zwischen Marktpreis und Selbstkostenpreis im Falle des eingeschränkten Wettbewerbs gewähren, bestimmen die amerikanischen Vorschriften im Sinne eines Primats der Marktpreisbildung, daß selbst im Falle der Erfüllung aller Voraussetzungen für eine Preisbildung aufgrund von Verhandlungen (d. h. im Sinne der VPöA: für eine Preisermittlung auf Selbstkostenbasis) trotz allem die Preisbildung durch Ausschreibungen (d. h. im Sinne der VPöA: eine Marktpreisbildung) zu erfolgen hat, solange der letztere Weg irgendwie "durchführbar und praktikabel" ist[4]. Im gleichen Sinne bestimmen die ASPR an einer anderen Stelle: "All procurements, whether by formal advertising or by negotiation, shall be made on a competitive basis to the maximum practicable extent"[5]. Dies bedeutet praktisch - umgekehrt zur deutschen Regelung der VPöA § 5 (1) Satz 2 -, daß auch dann, wenn die Voraussetzungen für Preisermittlungen

---

1) KNAUER, Friedrich Peter, Kalkulationsformen im Stahlbau, Heidelberg 1957, 2. Aufl., S. 145

2) ASPR 21-126 (c) (1)/(2)/(5)

3) ASPR 2-101, ASPR 3-102, ASPR 3-200 ff.; s. auch: ASPR 3.807.1 (b) (1)

4) ASPR 3-102 (a); ASPR 2-102.1 (a)

5) ASPR 1-300.1; siehe auch: ASPR 1-304.2 (a)

auf Selbstkostenbasis gemäß den amerikanischen Vorschriften gegeben sind, Marktpreise und die Marktpreisbildung als Verfahrensweg vorgezogen werden "müssen".

Und wie läuft nun im einzelnen das amerikanische Verfahren der Preisermittlung für Selbstkostenpreise bei öffentlichen Aufträgen ab?

Das Department of Defense unterhält umfangreiche Teams von Technikern, Kaufleuten und anderen Spezialisten[1] zur Erarbeitung eigener Selbstkostenpreiskalkulationen, wodurch das amerikanische Verteidigungsministerium in der Lage ist, den von den Auftragnehmern eingereichten Angeboten eigene qualifizierte Kalkulationsunterlagen[2] gegenüberzustellen. Beide Kalkulationen dienen als Grundlage der Preisverhandlungen. Liegen dabei die Preisvorstellungen zwischen öffentlichem Auftraggeber und privatem Auftragnehmer nicht zu weit auseinander, so wird - wenn irgend möglich - das Preisniveau des Auftragnehmers, auch wenn es etwas höher liegen sollte, akzeptiert[3]. Zusammen mit der Angebotsabgabe durch den Auftragnehmer kann eine Erklärung dahingehend verlangt werden, daß die eingereichten Preis- oder Kostendaten[4] "... to the best knowledge and believe ... accurate, current and complete... " sind[5].

Im Sinne der ASPR beschränkt sich der öffentliche Auftraggeber in den USA zunächst auf eine reine Diskussion des Preises[6]. Hauptzweck der Ver-

---

1) ASPR 3-801.2 (a) und ASPR 3-801.3 (b)

2) ASPR 3-802.2; ASPR 3-808.3 (b); ASPR 4-106.5 (c); SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 205

3) ASPR 3-902.3 (b)

4) ASPR 3-807.3 (e) und ASPR F 200.1423

5) ASPR 3-807.3 (a), ASPR 3-809 (5), ASPR 3-811 (a), ASPR 15-204, s. auch: ASPR 23-201.1, dem sinngemäß LSP Nr. 3 entspricht; Nachdruck wurde dieser Erklärung verliehen durch die Einführung von ASPR 3-807.5 (Defective Cost or Pricing Data) im Jahre 1961 und durch das Public Law 87-653 v. 1.12.1962, dem "Truth in Negotiation Statute", das die zwingende Vorlage der Kosten- und Preisdaten bei großen Aufträgen verlangt - und damit gegenüber der früheren Konzeption sich heute in Richtung der deutschen Gepflogenheiten bewegt, grundsätzlich Kosten- oder Preisdaten vorzulegen. (MAPI-Memorandum, GC-17, S. 2, v. 27.7.1966, hrsg. v. Machinery + Allied Products Institute); seinen Niederschlag fand das Public Law 87-653 in den : ASPR 3-807.3/.4/.5; s. auch: TERRILL, Cost Accounting, a. a. O., S. 584

6) ASPR 3-807.2 und ASPR 4-106.5; zum Begriff der "price analysis", s.: ASPR 3-807.2 (b) (1)

handlungen ist es, einen angemessenen und fairen Preis zwischen den Kontrahenten unter Berücksichtigung aller relevanten Faktoren[1] zu finden. Es werden ausführliche Preisanalysen unter vergleichender Hinzuziehung von Kalkulationsunterlagen früherer ähnlicher Objekte[2] und weiterer allgemeiner Unterlagen und Berichte über die Qualifikation des Unternehmens des Auftragnehmers erstellt und gleichzeitig die allgemeine wirtschaftliche und branchenindividuelle Situation des anbietenden Unternehmens in die Preisbeurteilung mit einbezogen[3]. Die amerikanischen Vorschriften gehen dabei von dem folgenden grundsätzlichen Gedanken aus: "Government procurement is concerned primarily with the reasonableness of the price which the Government ultimately pays, and only secondarily with the eventual cost and profit to the contractor"[4].

Der amerikanische öffentliche Auftraggeber sieht sich damit bewußt in der Rolle des Nachfragers am Markt und handelt auch bewußt aus dieser Position heraus. Dies bedeutet eine deutliche Akzentverschiebung gegenüber der Rolle des öffentlichen Auftraggebers in den deutschen Vorschriften der VPöA/LSP, nach denen dieser in den Preisverhandlungen das Interesse beider Seiten gleichberechtigt zu wahren hat. Das kommt in der Forderung zum Ausdruck, daß der öffentliche Auftraggeber nicht besser, aber auch nicht schlechter gestellt werden darf als ein privater Auftraggeber. GANDENBERGER glaubt, daß dieses nicht-marktkonforme Verhalten des Staates als Nachfrager mit erzwungen wird durch die heute noch gültigen Ausschreibungsregeln in der BRD[5]. In diesem Zusammenhang weist GANDENBERGER insbesondere auf VOB § 25 Abs. 2 Satz 4 hin, der sinngemäß die Forderung enthält, dem Auftragnehmer angemessene bzw. "auskömmliche Preise" zu gewähren[6]. Es ist ohne weiteres einsichtig, daß

---

1) ASPR 3-806 (a) und ASPR 3-111

2) ASPR 3-403 (a)

3) In diesem Sinne auch: ASPR 15-205.22 (d)

4) ASPR 3-806 (b)

5) GANDENBERGER, Ausschreibung, a.a.O., S. 239

6) GANDENBERGER, Ausschreibung, a.a.O., S. 138; PRIBILLA, Kostenrechnung, a.a.O., I 31, S. 14

diese Forderung auch zwangsläufig den preisrechtlichen Vorschriften implizit zugrunde liegt, auch wenn dies nicht ausdrücklich in den LSP erwähnt wird. Weiterhin zielt in die gleiche Richtung auch die Bestimmung der LSP Nr. 19[1], durch die bei Zulieferungen eine Wettbewerbsgleichheit von Zulieferungen eigener oder fremder Unternehmen gesichert werden soll, als auch in der Weisung, daß der öffentliche Auftraggeber dem Auftragnehmer einen angemessenen Preis (einschließlich der angemessenen Kosten und eines angemessenen Gewinnes) zuzugestehen hat[2].

Für den amerikanischen öffentlichen Auftraggeber steht dagegen dieser Gesichtspunkt an zweiter Stelle[3]. Vorhersehbare Preis- und Lohnsteigerungen[4] müssen berücksichtigt werden; treten diese nach der Angebotsabgabe auf, so können die Angebotsdaten mit Zustimmung des öffentlichen Auftraggebers entsprechend korrigiert werden[5]; die Zustimmung ist in das freie Ermessen des öffentlichen Auftraggebers gestellt.

Nur wenn alle diese Faktoren noch zu keinem endgültigen klaren Preisbild führen, kann - aber nur soweit äußerst notwendig - zusätzlich eine Kostenanalyse[6] durchgeführt werden[7]. Unberücksichtigt bleibt bei der Betrachtung der durch das Unternehmen bei Auftragserhalt realisierbare Gewinn im Preis. Bei Selbstkosten-Erstattungspreisen muß allerdings auch über den Gewinn eine Vereinbarung getroffen werden[8]. Wenn der Preis im Rahmen

---

1) LSP Nr. 19, in: EBISCH, Preise, a. a. O., S. 234 und S. 236 ff.

2) Siehe hier: VOB § 25, in : PRIBILLA, Kostenrechnung, a. a. O., I 31, S. 14

3) ASPR 3-806 (b)

4) Dies kann "im Interesse beider Seiten" geschehen (ASPR 2-104.3 und ASPR 3-404.3)

5) ASPR 3-807.2 (c) (4); ASPR 3-807.4

6) Zum Begriff der "cost analysis" s. : ASPR 3-807.2 (c) (1)

7) ASPR 3-807.2 (a) und ASPR F 200.350, ASPR 3-808.2 (a) (1)/(2); SCHERER, Weapons Acquisition Process, a. a. O., S. 205

8) ASPR 3-805.2

des allgemein anerkannten Preisgefüges liegt, erfolgt der Zuschlag an den preisgünstigst Bietenden. Auf diese Weise wird ein bewußt marktkonformes Verhalten des amerikanischen öffentlichen Auftraggebers als Nachfrager gefördert.
Aus dem unterschiedlichen Vorgehen aufgrund der deutschen und amerikanischen Vorschriften bei der Preisermittlung läßt sich ablesen, daß die VPöA/LSP - historisch beeinflußt - auch heute noch tendenziell in ihrer Konzeption einer mehr wirtschaftslenkenden Richtung verhaftet sind, während die ASPR möglichst konsequent eine Realisierung des Konzepts des marktwirtschaftlichen Leistungswettbewerbs verfolgen.

Kommen wir zu einem allgemeinen Fazit des Vergleichs der preisrechtlichen Vorschriften der BRD (VPöA/LSP) und der USA (ASPR), so kann zusammenfassend die Feststellung getroffen werden, daß - abgesehen von den dargelegten Unterschieden in den beiderseitigen einzelnen Bestimmungen - in der Frage einer eventuellen Notwendigkeit von Änderungen der deutschen Bestimmungen als Anpassung an neuere betriebswirtschaftliche Erkenntnisse damit auch eine Reform des "Geistes", in welchem die Vorschriften gehandhabt werden, einhergehen sollte.

Abkürzungsverzeichnis

AAA	American Accounting Association
ABBV	Allgemeine Bedingungen für Beschaffungsverträge des Bundesministers für Verteidigung
ABEI	Allgemeine Bedingungen für Entwicklungsverträge mit Industriefirmen
ABFI	Allgemeine Bedingungen für Forschungsaufträge mit Industriefirmen
AEC	Atomic Energy Commission
AFR	Air Force Regulation
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AR	Army Regulation
ASPR	Armed Services Procurement Regulation
BB	Der Betriebsberater
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGH	Bundesgerichtshof
BRD	Bundesrepublik Deutschland
CPA	Certified Public Accountant
CPAF	Cost-Plus-Award-Fee (Contract)
CPFF	Cost-Plus-a-Fixed-Fee (Contract)
CPIF	Cost-Plus-Incentive-Fee (Contract)
CSC	Civil Services Commission
CWAS	Contractor's Weighted Average Share in Cost Risk
DB	Der Betrieb

DOD	Department of Defense
EBV/A	Ergänzungen des Bundesministers für Verteidigung zur Verdingungsordnung für Leistungen - Teil A - (Allgemeine Bestimmungen für die Vergabe von Leistungen)
EBV/B	Ergänzungen des Bundesministers für Verteidigung zur Verdingungsordnung für Leistungen - Teil B - (Allgemeine Bedingungen für die Ausführung von Leistungen - ABL)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFTA	European Free Trade Association
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FPR	Federal Procurement Regulations
GAO	General Accounting Office
GRB	Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung
GRK	Gemeinschafts-Richtlinien für die Kosten- und Leistungsrechnung
GSA	General Services Administration
GSAR	General Services Administration Regulation
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
IRC	Internal Revenue Code
JB	(The) Journal of Business
KRP	Kostenrechnungspraxis
LSÖ	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten

MAPI	Machinery and Allied Products Institute
NASA	National Aeronautics and Space Administration
NB	Neue Betriebswirtschaft
OLG	Oberlandesgericht
PR	Preisrecht
RPÖ	Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen
RR	Renegotiation Regulation
SEC	Securities and Exchange Commission
SECNAV	Secretary of the Navy
TVA	Tennessee Valley Authority
USA	United States of America
VDMA	Verein deutscher Maschinenbau-Anstalten
VO	Verordnung
VOB	Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB) Teil A und B
VOL/A	Verdingungsordnung für Leistungen (ausgenommen Bauleistungen) A. Allgemeine Bestimmungen für die Vergabe von Leistungen
VOL/B	Verdingungsordnung für Leistungen (ausgenommen Bauleistungen) B. Allgemeine Bedingungen für die Ausführung von Leistungen
VPÖ	Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen
VPöA	Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen
WGM	Weighted Guidelines Method
WiStG	Wirtschaftsstrafgesetz
Wpg	Wirtschaftsprüfung
ZB	Zeitschrift für Buchhaltungsfachleute

ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfR	Zeitschrift für Rechnungsfachleute (früher: ZB)

Literaturverzeichnis

A. Bücher

ALTMANN, Carl-Heinz, Das öffentliche Auftragswesen, Stuttgart 1960

ANTONY, Robert N., Management Accounting, Homewood, Illinois 1956

ARMED SERVICES PROCUREMENT REGULATION (ASPR), The 1969 Edition, hrsg. v. Department of Defense (Loseblatt-Sammlung)

BAUMBACH-DUDEN, Handelsgesetzbuch, Mit Nebengesetzen ohne Seerecht, München, Berlin 1964

BERRY, Margaret, Die amerikanische Post als Auftraggeber, New York 1956

BIEDERMANN, Gerhard, Statistische Untersuchung über die Kostenverläufe einiger Stahlbauunternehmen, Freibung i. Br. 1958, Diss.

BISE, Wilhelm, Rabatt und Skonto als Mittel der Marktpolitik der Unternehmung, Mannheim 1951, Diss.

BLOCKER, John G., WELTMER, W. Keith, Cost Accounting, New York, Toronto, London 1954, 3. Aufl.

BÖS, Dieter, Öffentliche Aufträge in Österreich, Wien 1968

BOSSHARDT, Erik, Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948

BRAUCHLE, Gerd, Die Berücksichtigung ungenutzter Kapazitäten in der Kostenrechnung, Freiburg/Schweiz 1963, Diss.

BRINK, Hans-Josef, Zur Planung des optimalen Fertigungsprogrammes, dargestellt am Beispiel der Kalkindustrie, Köln, Berlin, Bonn, München 1969

BUSSMANN, Karl Ferdinand, Das betriebwirtschaftliche Risiko, Meisenheim am Glan 1955

CREMER, Hans Georg, Zinsen als Kosten im Betrieb, Mainz 1961, Diss.

CUNEO, Gilbert A., Government Contracts Handbook, New York 1967, 4. Aufl.

DIEDERICH, Helmut, Der Kostenpreis bei öffentlichen Aufträgen - Eine wirtschaftswissenschaftliche Analyse, Heidelberg 1961

DIRKS, Gerhard, Grundsätze und Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, Frankfurt/M. 1952, Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung (GRB), Gemeinschafts-Richtlinien für die Kosten- und Leistungsrechnung (GRK)

DORN, Gerhard, Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland, Berlin 1961

DÜLZ, Sigurd, Staatliche Einkaufsmethoden in den Vereinigten Staaten von Amerika, Mainz 1958, Diss., als Manuskript vervielfältigte Arbeit des Forschungsinstituts für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz

EBISCH, Hellmuth, GOTTSCHALK, Joachim, Preise und Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen - Erläuterungsbuch, Berlin und Frankfurt a. M. 1969, 2. Aufl.

FETTEL, Johannes, Marktpreis und Kostenpreis, Meisenheim am Glan 1954

FLOTTMANN, Erich, Handbuch des Preisrechts, A B C der wichtigsten Preisbegriffe und Preisvorschriften, Stuttgart 1943

FREMGEN, James M., Managerial Cost Analysis, Homewood, Ill. 1966

GALLE, Rolf, Die unternehmerische Politik am Absatzmarkt für Spezial- und Serienmaschinen, Mannheim 1957, Diss.

GANDENBERGER, Otto, Die Ausschreibung, Organisierte Konkurrenz um öffentliche Aufträge, Heidelberg 1961

GAU, Eberhard, Handbuch der praktischen Betriebsabrechnung, Stuttgart 1965

GUTENBERG, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Die Produktion, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1962, 7. Aufl.

GUTENBERG, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II, Der Absatz, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1962, 4. Aufl.

GUTOWSKI, Armin, Konstruktions- und Entwicklungsaufträge. Ein Beitrag zur Beschaffungspolitik der öffentlichen Hand, Heidelberg 1960

HAENSEL, Hans-Ulrich, Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze im amerikanischen Aktienrecht, Hamburg 1969, Diss.

HENZEL, Friedrich, Die Kostenrechnung, Essen 1964, 4. Aufl.

HORNGREN, Charles T., Accounting for Management Control: An Introduction, Englewood Cliffs, N. J. 1965

HORNGREN, Charles T., Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Englewood Cliffs, N. J. 1962

JACOB, Herbert, Preispolitik, Wiesbaden 1963

KILGER, Wolfgang, Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1967, 3. Aufl.

KILGER, Wolfgang, Kurzfristige Erfolgsrechnung, Wiesbaden 1962

KNAUER, Friedrich Peter, Kalkulationsformen im Stahlbau, Heidelberg 1957, 2. Aufl.

KOCH, Helmut, Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966

KOSIOL, Erich, Kalkulatorische Buchhaltung, Wiesbaden 1953, 5. Aufl.

KRELLE, Wilhelm, Preistheorie, Tübingen, Zürich 1961

KRÜGER, Gerhard, Erfassung und Verrechnung von Ausschuß, Frankfurt a. M. 1959

KRUSE, H. G., Die Anerkennung des Direct Costing durch die Steuerbehörde der USA, Mannheim 1966, Diss.

LEHMANN, K. H. (Hrsg.), Aktienrechtsreform 1965, Bonn 1969, 2. Aufl.

MATZ, Adolph, CURRY, Othel J., FRANK, George W., Cost Accounting, Cincinnati, San Francisco, Chicago, New Rochelle N. Y., Dallas 1957, 2. Aufl.

McNAMARA, Robert S., The Essence of Security, London 1968

MELLEROWICZ, Konrad, Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg/Br. 1958

MELLEROWICZ, Konrad, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg/Br. 1966

MICHAELIS, Hans, RHÖSA, Carl-Artur, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen einschließlich Beschaffungswesen, Kommentar zur Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen und zu den Leitsätzen für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, Stuttgart, 2. Aufl., Stand August 1969

MILES, L. D., Value Engineering. Wertanalyse, München 1964

MÜLLER-GIEBELER, Paul, Beitrag zum Problem der Erfassung, Verrechnung und Auswertung industrieller Vertriebskosten, Köln und Opladen 1967

MUNZEL, Gerhard, Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Wiesbaden 1966

MURPHY, Mary E., Auditing and Theory, Homewood, Ill. 1963

NÄHRIG, Werner - ZIEGLER, Hans, Kosten- und Leistungsrechnung bei langfristiger Einzelfertigung, Wiesbaden 1961

OXENFELDT, Alfred R., Industrial Pricing and Market Practices, New York 1951

PARKER, Reginald, Das öffentliche Recht der Vereinigten Staaten von Amerika, in: Rechts- und Staatswissenschaften, hrsg. v. A. Merkl, Wien-A. Verdross, Wien - K. Wolff, Wien, Bd. 20, Wien 1963

PRIBILLA, Max E., Kostenrechnung und Preisbildung, Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zu VPöA, LSP und VPöa-Bau, München, Stand 1. Mai 1969

RADKE, Magnus, Große betriebswirtschaftliche Formelsammlung, München 1966

RECK, Dickson, Government Purchasing and Competition, Berkeley 1954

RIEGER, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Erlangen 1959, 2. Aufl.

RIEGERT, Robert A., Das amerikanische Administrative Law, in: Schriften zum öffentlichen Recht, Band 50, Berlin 1967

RODENSTOCK, Rolf, Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950

RUMMEL, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, Düsseldorf 1949, 3. Aufl.

SEILER, Robert E., Principles of Accounting. A managerial approach, Columbus, Ohio 1967

SCHERER, Frederic M., The Weapons Acquisition Process: Economic Incentives, Boston 1964

SCHMALENBACH, Eugen, Kapital, Kredit und Zins in betriebswirtschaftlicher Beleuchtung, Köln und Opladen 1961, 4. Aufl.

SCHMALENBACH, Eugen, Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen 1956, 7. Aufl.

SCHNETTLER, Albert, Betriebsanalyse, Stuttgart 1958

SCHNETTLER, Albert, Betriebsvergleich, Stuttgart 1961, 3. Aufl.

SCHULZ-MEHRIN, Otto, Die kalkulatorischen Posten (Abschreibung, Verzinsung, Unternehmerlohn, Wagnis) in Kostenrechnung, Preiskalkulation und Erfolgsrechnung, Berlin 1943

SCHWANTAG, Karl, Zins und Kapital in der Kostenrechnung, Frankfurt / M., Leipzig, Berlin, Bad Oeynhausen, Minden/Westf. 1948

SCHWARZ, Horst, Kostenträgerrechnung und Unternehmungsführung, Herne, Berlin 1969

TERRILL, William A., PATRICK, Albert W., Cost Accounting for Management, New York, Chicago, San Francisco, Toronto, London 1965

THIELMANN, Kurt, Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1964

VERNIER, Justin, Die buchmäßigen und die kalkulatorischen Zinsen, St. Gallen 1948, Diss.

VORMBAUM, Herbert, Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, Kalkulationslehre, in: Sammlung Poeschel, Reihe IV, Band P 44, Stuttgart 1966

WALKER, H., The Legislative Process, New York 1948

WELTER, Erich, Der Staat als Kunde. Öffentliche Aufträge in der Wettbewerbsordnung, Heidelberg 1960

WESTING, John Howard, FINE, I. V., ZENZ, Gary Joseph, Purchasing Management, New York, London, Sydney, Toronto 1969, 3. Aufl.

WHELDON, Harold J., Cost Accounting and Costing Methods, London 1951, 9. Aufl.

WINNERS, R., Kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen, Köln 1940

WITTMANN, Waldemar, Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959

WÖHE, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, Berlin und Frankfurt a. M. 1966, 2. Aufl.

WÖHE, Günter, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt a. M. 1962, 4. Aufl.

B. Aufsätze

AGTHE, Klaus, Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB 1959, 29. Jg., S. 404-418

ALTMANN, C.H., Ist die Wahl der einzelnen Preisarten den Parteien durch die Verordnung PR Nr. 30/53 zwingend vorgeschrieben?, in: DB 1958, 11. Jg., S. 619-622

ALTMANN, C.H., Kalkulatorischer Gewinn des Hauptlieferanten für die Leistungen des Unterlieferanten bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1962, 15. Jg., S. 361-362

ALTMANN, C.H., Sonderbetriebsmittel bei öffentlichen Aufträgen - nach LSP und nach ABBV, in: DB 1962, 15. Jg., S. 1101-1103

ALTMANN, C.H., Skonti und deren Weitergabe an den Auftraggeber bei öffentlichen Aufträgen, in: Wpg 1962, 15. Jg., S. 36-41

ALTMANN, C.H., Wem steht der Rationalisierungsgewinn zu? - Aus der Praxis des öffentlichen Auftragswesens, in: Wpg 1961, 14. Jg., S. 205-210

ASCHER, Theodor, Die Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen, in: BFuP 1954, 6. Jg., S. 704-711

BECKENSTRÄTER, Friedrich, Öffentliches Auftragswesen, in: Handbuch der Betriebswirtschaft, III, Stuttgart 1960, 3. Aufl., Sp. 4166-4173

BEISSNER, Heinz, Der Skonto-Aufwand oder Kosten? Ein kritischer Beitrag zur Theorie des Skontos, in: KRP 1961, 5. Jg., S. 21-24

BEISSNER, Heinz, Der umstrittene Skonto in funktionaler Betrachtung, in: KRP 1962, 6. Jg., S. 249-254

BENDIEK, B., Der öffentliche Auftrag in der Preispolitik und dem Wirtschaftsstrafrecht, in: BFuP 1955, 7. Jg., S. 156-169, und S. 218-225

BESTE, Theodor, Möglichkeiten und Grenzen der Preispolitik in der Unternehmung, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 122-144

BEWERUNGE, Lothar, Düsseldorfer sprechen von einem Messe-Skandal, in: FAZ v. 23. 4. 1970

BÖNING, Dieter, Probleme der Bestimmung des Aufwandes und Ertrages industrieller Forschungs- und Entwicklungsobjekte, in: BFuP 1969, 21. Jg., S. 493-522

BÖTTCHER, - , Das Beschaffungswesen der Deutschen Bundesbahn, in: Öffentlicher Auftrag- öffentlicher Preis, hrsg. v. Herbert Lorenz, Hannover 1958, S. 67-82

BOOK, Heinz, Erfassung und Verrechnung der Kosten der auswärtigen Bearbeitung, in: KRP 1967, 11. Jg., S. 107-112

BREDE, Helmut, Lassen sich Preis-Absatz-Funktionen für neuartige Erzeugnisse durch Befragungen ableiten?, in: ZfbF 1969, 21. Jg., S. 809-827

BROSCHWITZ, Johannes, Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1970, 23. Jg., S. 261-267

BROSCHWITZ, Johannes, Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Ermittlung der Selbstkosten, in: DB 1963, 16. Jg., S. 1721-1724

BROSCHWITZ, Johannes, Der kalkulatorische Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, in: DB 1965, 18. Jg., S. 333-337

BROSCHWITZ, Johannes, Das Leasing-Verfahren bei der Abwicklung öffentlicher Aufträge, in: DB 1964, 17. Jg., S. 813-816

BROSCHWITZ, Johannes, Kosten für die werkseigene freie Entwicklung in der Preiskalkulation, in: DB 1964, 17. Jg., S. 1305-1309

BROSCHWITZ, Johannes, Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge als Kosten in der Preiskalkulation öffentlicher Aufträge, in: DB 1965, 18. Jg., S. 1409-1423

BRUMMET, R.L., Direct Costing - Its Weaknesses and Its Strengths, in: NAA-Bulletin 1962 (3), Section 1, S. 61-68

BURHENNE, Werner, Über den Kostencharakter von Steuern, Gebühren und Beiträgen, in: ZfB 1954, 24. Jg., S. 350-362

CHLADEK, Gerhard, Rabatte bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen, in: DB 1966, 19. Jg., S. 1575-1576

CORDES, Walter, Preispolitik zur Erzielung optimaler Beschäftigung, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 145-157

DANERT, Günter, Preispolitik bei Voll- und Überbeschäftigung, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 158-167

EDUARDS, Corwin D., Twenty Years of the Robinson-Patman-Act, in: JB 1956, 29. Jg., S. 149-159

EGGEMANN, W., Die Stellung der kalkulatorischen Zinsen in der Kostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft 1942, 35. Jg., S. 149-153

ENGELS, Wolfram, Exakte Kalkulation und praktikable Näherungslösung, in: ZfB 1963, 33. Jg., S. 167-178

ENGELS, Wolfram und MÜLLER, Horst, Substanzerhaltung: eine betriebswirtschaftliche Konsumtheorie, in: ZfbF 1970, 22. Jg., S. 349-358

FERTIG, Lawrence, Der Drugstore-Besitzer und das Big Business, in: FAZ v. 19.9.1970, S. 19

FETTEL, Johannes, Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfB 1959, 29. Jg., S. 567-569

FISCHER, Guido, Kosten und Preis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 330-339

FRUCHT, Günther, Die Verrechnung von Mehr- und Minderabschreibungen nach den LSP, in: DB 1954, 7. Jg., S. 89-91

GERCKE, Maximilian, Die kalkulatorische Gewerbeertragsteuer in der Selbstkostenpreisermittlung für öffentliche Aufträge, in: NB 1958, 11. Jg., S. 149-151

GERCKE, Maximilian, Lizenzgebühren in der Selbstkostenpreisermittlung nach dem Preisrecht bei öffentlichen Aufträgen, in: KRP 1966, 10. Jg., S. 27-32

GERCKE, Maximilian, Lineare und exponentielle Abschreibung in der Selbstkostenpreisermittlung bei öffentlichen Aufträgen, in: KRP 1966, 10. Jg., S. 53-60

GUTENBERG, Erich, Grundsätzliches zum Problem der betriebswirtschaftlichen Leistungsbewertung und der Preisstellung, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. von Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 307-322

HARRMANN, Alfred, Der Betriebsvergleich als Wirtschaftlichkeitsbarometer unter Berücksichtigung seiner Beziehung zum Soll-Ist-Vergleich der Plankostenrechnung, in: BFuP 1960, 12. Jg., S. 699-710

HAX, Karl, Buchbesprechungen: Fischer, Guido, LSÖ-LSP-Preise und Kosten, in: ZfhF 1955, 7. Jg., S. 151-152

HEINEN, Edmund, Zum Problem des Zinses in der industriellen Kostenrechnung, in: Annales Universitatis Saraviensis 1952, 1. Jg., S. 169-183

HENZEL, Friedrich, Leistung und Gewinn, in: Leistungswirtschaft, Festschrift für Fritz Schmidt zum 60. Geburtstage, gewidmet von seinen Schülern, hrsg. v. Fr. Henzel, Berlin, Wien 1942, S. 185-206

HENZEL, Friedrich, Nachdenkliches zur Plankostenrechnung, in: ZfB 1953, 23. Jg., S. 521-530

HENZEL, Friedrich, Reform der betrieblichen Abrechnung, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard Krüger zu seinem 65. Geburtstag, gewidmet von Freunden, Kollegen und Schülern, hrsg. v. Manfred Layer und Heinz Strebel, Berlin 1969, S. 65-77

HIRSHLEIFER, Jack, On the Economics of Transfer Pricing, in: JB 1956, 29. Jg., S. 172-184

HOFMANN, Rolf, Grundlagen der Kostenrechnung und Preiskalkulation im Maschinenbau, in: ZfR 1965, 11. Jg., S. 255-259

HOHMANN, K., Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, in: Wpg 1953, 6. Jg., S. 193-198, S. 245-247, Wpg. 1954, 7. Jg., S. 25-29

HÜBER, Viktor, Die Entwicklungs- und Anlaufkosten im Rechnungswesen, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 340-349

JOA, Willi F., Zum Problem der Zinsen auf Eigen- und Fremdkapital in Kalkulation und betrieblicher Preispolitik, in: DB 1963, 16. Jg., S. 665-668 und S. 701-705

JONAS, H., Die Bestimmung des Kapitalisierungszinsfußes bei der Unternehmungsbewertung, in: ZfB 1954, 24. Jg., S. 488-497

KAMINSKY, Stefan, Mietweise Nutzungsüberlassung in der modernen Wirtschaft, in: Leasing-Handbuch, hrsg. v. K.F. Hagenmüller, Frankfurt a. M. 1965, S. 63-90

KEMNITZ, E. M., Aufträge der NATO-Truppen in der Bundesrepublik Deutschland, in: Der Betriebsberater 1961, 16. Jg., S. 1076-1077

KIEHNE, Hans-Erich, Behandlung eigener Entwicklungskosten nach Aktienrecht, in: DB 1970, 23. Jg., S. 405-409

KILGER, Wolfgang, Die Verrechnung von Material-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in Kalkulationen zur Bestimmung von Selbstkostenpreisen für Aufträge mit atypischer Kostenstruktur, in: ZfB 1969, 39. Jg., S. 475-496

KILGER, Wolfgang, Entscheidungskriterien zur Wahl zwischen Eigenerstellung und Fremdbezug, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, hrsg. v. Walther Busse von Colbe, Bielefeld 1969, S. 75-121

KLINGER, Karl, Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Wpg 1954, 7. Jg., S. 415-420

KLINGER, Karl, Sind Körperschaftsteuern Kosten? Eine Zusammenfassung der Diskussionsergebnisse, in: Wpg 1955, 8. Jg., S. 227-232

KOBS, Erwin, Die Anlaufkosten, in: ZB 1958, 4. Jg., S. 223-225

KOCH, Helmut, Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, in: ZfhF 1953, 5. Jg., S. 303-327

KOCH, Helmut, Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, in: ZfhF 1965, 17. Jg., S. 164-200

KOCH, Helmut, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfhF 1958, 10. Jg., S. 355-399

KOSIOL, Erich, Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Rudolf Seyffert zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. v. Erich Kosiol und Friedrich Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 7-37

KRAUSE, Manfred, Über die Zurechnung von Verwaltungskosten, in: ZfR 1966, 12. Jg., S. 248-250

KROEBER-RIEL, Werner, Absatzpreisänderungen und Unternehmungserhaltung, in: ZfbF 1970, 22. Jg., S. 359-371

KUHN, Klaus, Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, in: NB 1967, 20. Jg., Heft 7, S. 9-19

LAUB, Wolfgang, Konjunkturpolitik und Preisstabilität, in: Der Markenartikel 1955, 17. Jg., S. 441-450

LAYER, Manfred, Die Festlegung der Preisforderung bei Kundenfertigung, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard Krüger, zu seinem 65. Geburtstag, gewidmet von Freunden, Kollegen und Schülern, hrsg. v. Manfred Layer und Heinz Strebel, Berlin 1969, S. 223-250

LINHARDT, Hanns, Kosten und Kostenlehre, in: Aktuelle Betriebswirtschaft, hrsg. v. Hans-Günther Abromeit, Heinrich Jonas, John-Richard Labes, Berlin 1952, S. 124-140

LINKE, Helmut, Der Leistungslohn für die Unternehmertätigkeit, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien 1942, S. 250-260

LÜCKE, Wolfgang, Die kalkulatorischen Zinsen im betrieblichen Rechnungswesen, in: ZfB 1965, 35. Jg., Ergänzungsheft, S. 3-28

MACHINERY and ALLIED PRODUCTS INSTITUTE (MAPI), Schreiben an den Chairman des Committee on Ways and Means, House of Representatives, Washington D. C., vom 24. 3. 1966

MAPI-Bulletin Nr. 4096 vom 27. 6. 1966/ Nr. 4158 vom 5. 7. 1967/ Nr. 4291 vom 19. 11. 1968

MAPI-Memorandum, GC - 16 vom 28. 4. 1966/ GC - 17 vom 27. 7. 1966

MEDICKE, Werner, Geschlossene Kostenträgerrechnung und Artikelergebnisrechnung in der Grenzplankostenrechnung, in: Unbewältigte Probleme der Planungsrechnung, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e. V., AGPLAN, Band 8, Wiesbaden 1964, S. 37-55

MEDICKE, Werner, Plankalkulation und Standard-Nachkalkulation, in: PLAUT, Hans-Georg, MÜLLER, Heinrich, MEDICKE, Werner, Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, München 1968

MIZOGUCHI, Kazuo, Direct Costing und Preisbestimmung, in: ZfbF 1969, 21. Jg., S. 123-130

ODRICH, Peter, Das größte Rüstungsunternehmen der Welt - LOCKHEED, in: FAZ vom 3. 1. 1970, S. 15

ODRICH, Peter, Neue Technologie - neue Risiken, in: FAZ vom 19. 12. 1969

O. V., Die Dornier GmbH wird eine AG, in: FAZ vom 20. 12. 1969

O. V., Licht vom Mond, in: Der Spiegel 1969, Heft 45, S. 57-60

O. V., US-Industrie-Forschung 1968 - 17, 5 Milliarden, in: FAZ vom 8. 7. 1970

O. V., Amerikanischer Bomber wird viermal teurer, in: FAZ v. 22. 7. 71

PACK, Ludwig, und GRÖSSLE, Karl, Die Gemeinkostenverrechnung auf Beistellmaterial bei öffentlichen Aufträgen, in: KRP 1959, 3. Jg., S. 31-36

PETER, Hans G., Kalkulatorische Abschreibungen vom Wiederbeschaffungswert, in: KRP 1963, 7. Jg., S. 211-218

PLAUT, Hans-Georg, Planungsrechnung im Verwaltungs- und Vertriebsbereich, in: Unbewältigte Probleme der Planungsrechnung, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e. V., AGPLAN, Bd. 8, Wiesbaden 1964, S. 30-36

PÖCKEL, Ernst, Die neuen Vorschriften für die Preisbildung, in: NB 1952, 5. Jg., S. 113-117

POHMER, Dieter, Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Wpg 1955, 8. Jg., S. 199-205

PREISER, Erich, Wettbewerbspreis und Kostenpreis, in: Bildung und Verteilung des Volkseinkommens, Göttingen 1961, 2. Aufl., S. 366-388

PRIBILLA, Max E., Das Unternehmerwagnis, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 60. Geburtstage von Wilhelm Kalveram, hrsg. v. Karl Theisinger, Berlin, Wien, 1942, S. 25-33

RASCHE, Wilhelm, Kostenanfall und Kostenverrechnung bei ungenutzten Kapazitäten (Stillstandskapazitäten), in: KRP 1968, 12. Jg., S. 101-106

RIEBEL, Paul, Die Preiskalkulation auf Grundlage von "Selbstkosten" oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF 1964, 16. Jg., S. 549-612

RIEBEL, Paul, Zum Problem der Vollkostenrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Umschau 1964, 34. Jg., S. 133-136

ROSENSTIEL, Frederick H., Politiker, Generäle und Geschäftsleute, in: FAZ vom 23. 6. 1969, S. 14

RUDZINSKI, Kurt, Die Großforschung besser kontrollieren, in: FAZ vom 16. 10. 1970

SANDIG, Curt, Der kalkulatorische Gewinn nach LSP - Die Frage der Bemessungsgrundlage, in: NB, 7. Jg., Heft 2, S. 28-29

SANDIG, Curt, Unternehmervergütungen - Der Unternehmerlohn und die Bezüge geschäftsführender Gesellschafter, in: NB 1954, 7. Jg., S. 101-105

SCHÄFER, Gerhard, Die Abgrenzung der Reparaturkosten, in: KRP 1964, 8. Jg., S. 31-36

SCHLÖSSER, Hermann, Stationierungs- und Besatzungsbedarf, in: HdB, III, Stuttgart 1960, 3. Aufl., Sp. 5058-5066

SCHNEIDER, Erich, Die Problematik der Lehre von den festen Kosten, in: Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft, Tübingen 1964, S. 369-399

SCHNEIDER, Günter, Die Behandlung der fixen Kosten in der Kalkulation und bei der Preisstellung, in: ZfR 1967, 13. Jg., S. 23-24

SCHNUTENHAUS, Otto R., Über die angebliche Entwertung der Kausalität im Kostenrechnungswesen sowie über Zurechnungsverfahren, in: DB 1967, 20. Jg., S. 129-131

SCHULTHEISS, Rainer, Bestimmungsgrößen für den preispolitischen Spielraum der Unternehmung, in: ZfR 1967, 13. Jg., S. 174 und 180-184

SCHWANTAG, Karl, Zinsen als Kostenfaktor, in: ZfB 1953, 23. Jg., S. 483-500

TOWNS, Charles H., Impact of Government on Cost Accounting, in: Handbook of Cost Accounting Methods, hrsg. v. J.K. Lasser, Toronto, New York, London 1954, 3. Aufl., S. 373-409

TSCHIERSWITZ, Rolf, Der Grundsatz der marktwirtschaftlichen Preisfindung bei öffentlichen Aufträgen - Modifizierter Marktpreis als Abrechnungspreis, in: BFuP 1956, 7. Jg., S. 257-268, S. 334-347, S. 442-450

TSCHIERSWITZ, Rolf, Kann bei öffentlichen Aufträgen ein Nicht-Marktpreis auf den niedrigeren LSP-Preis gekürzt werden? , in: BFuP 1956, 8. Jg., S. 513-531

VORMBAUM, Herbert, Voll- und Grenzkostenkalkulation als Grundlage der industriellen Vertriebspolitik, in: Absatzwirtschaft, hrsg. v. Bruno Hessenmüller und Erich Schnaufer, Baden-Baden 1964, S. 567-594

WILLE, Friedrich, Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung?, in: ZfB 1959, 29. Jg., S. 737-741

ZEIDLER, F., Betrachtungen über eine Kostenart: Kalkulatorische Zinsen, in: ZfhF 1949, 1. Jg., S. 572-581